



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

**EXPEDIENTE N°** : 3108-2007  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y otros  
**PROCEDENCIA** : Ica  
**FECHA** : Lima, 23 de mayo de 2014

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia Nº 1050140000799/SUNAT 29 de diciembre de 2006, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0000517 a 102-003-0000523 y 102-003-0000551, giradas por Impuesto General a las Ventas de febrero, marzo, junio a agosto y diciembre de 2002 y febrero de 2003 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, y las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000764 a 102-002-0000773, emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas por los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene que las facturas observadas durante el procedimiento de fiscalización corresponden a gastos por refrigerio del personal que se queda a laborar en horario corrido, gastos de representación, gastos por canastas navideñas entregadas a los trabajadores y el importe que abona para obtener un descuento especial en las instalaciones del Hospitality Marketing Concepts (Factura Nº 001-2991), en donde se reúne frecuentemente con sus clientes; sin embargo, según la Administración no se habría acreditado la causalidad de dichos gastos, por lo que los reparó al calificarlos como actos de liberalidad; asimismo, ha considerado como retiro de bienes a la compra de pavos efectuada a un proveedor, a pesar que no ha destinado mercaderías de su almacén para la entrega de canastas navideñas.

Que agrega que el gasto correspondiente a canastas navideñas resulta deducible porque constituye un aguinaldo entregado en atención al vínculo laboral existente. Cita a la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 603-2-2000.

Que indica que ha cumplido con acreditar la causalidad de los mencionados gastos de conformidad con los parámetros establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 2411-4-96 y 2439-4-96, y que si bien no ha presentado contratos con el personal, ello se debe a que todos sus trabajadores han ingresado a planillas de manera indeterminada y sin contratos.

Que manifiesta que las diferencias encontradas por la Administración están referidas a devoluciones y/o descuentos del proveedor y a ingresos financieros en el período de diciembre.

Que precisa que el gasto consignado en la cuenta 66 - Cargas excepcionales en el período de diciembre de 2002 corresponde a una apropiación ilícita de cobranza de ventas efectuada por uno de sus vendedores, contra quien formuló la denuncia respectiva, adjuntando la sentencia emitida por el Poder Judicial, que presentó en el procedimiento de fiscalización, por lo que constituye una pérdida extraordinaria sufrida por un delito cometido en su contra y por tanto deducible según el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que alega que por error registró la Factura Nº 003-95588 y que las Facturas Nº 600-155005 y 600-156342 fueron declaradas para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas pero no se han considerado para establecer el costo de ventas, conforme se puede apreciar de sus libros y registros contables, los cuales han sido interpretados indebidamente por la Administración.

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

988 1



## Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que refiere que la Administración ha reparado los ingresos por los servicios prestados por alquiler de oficinas y vehículos tanto para la determinación del Impuesto General a las Ventas como para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, sin tener en cuenta que se cumplió con facturar y declarar para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 los ingresos por alquiler de las oficinas.

Que anota que las diferencias encontradas por la Administración corresponden a depósitos efectuados en sus cuentas corrientes referidos a cobranzas de vendedores de otra empresa de su propiedad que no podían utilizar sus propias cuentas bancarias porque se encontraban canceladas (Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C.), y también a abonos realizados por Industrias Pacocha S.A. por motivo de pago de incentivos a trabajadores; indicando que presentó diversa documentación a fin de acreditar sus afirmaciones, tales como planillas, liquidaciones de cobranza, declaraciones juradas de los vendedores, entre otros, pero la Administración consideró que faltaban por sustentar algunos depósitos.

Que agrega que la Administración a efecto de establecer el citado reparo por los depósitos efectuados no ha tenido un criterio coherente ni homogéneo, pues en el caso de ciertos bancos acepta los depósitos efectuados en los que no figura firma del depositante siéndole suficiente las planillas de liquidación de cobranza, y para el caso de otros bancos rechaza los depósitos sin firma; y, además existen otros casos en los que la Administración ha aceptado los depósitos cuando ha identificado que el depositante laboraba para alguna de las empresas vinculadas.

Que añade que en el procedimiento de base presunta se deben observar los requisitos de precisión, seriedad y concordancia, los cuales deberán ser evaluados por el Tribunal Fiscal.

Que menciona que la Administración ha objetado la compra de mercadería a que se refiere la Factura Nº 002-18008 por información brindada por terceros; sin embargo, no ha tomado en cuenta que ella nunca adquirió dichos bienes, por lo que se debió realizar cruce de información con la empresa transportista a fin de corroborar el punto de partida y llegada de dicha mercadería y así verificar a quién le pertenecía.

Que finalmente afirma que no se encuentra conforme con los valores materia de impugnación.

Que de otro lado, la Administración señala que la recurrente no ha acreditado que los depósitos efectuados en su cuenta corriente le pertenezcan a su empresa vinculada Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C., pues fueron realizados por terceras personas que no tenían vínculo laboral con dicha empresa, por lo que, al estar acreditada en autos la diferencia en las cuentas bancarias de la recurrente, se acreditaron los supuestos previstos en los numerales 2 y 4 del artículo 64º Código Tributario, que la facultaron a utilizar el procedimiento de determinación sobre base presunta contenido en el artículo 71º del mencionado código.

Que añade que si bien la recurrente rechaza la compra de mercadería efectuada mediante la Factura Nº 002-18008, y alega que se trata de una suplantación de su razón social, al no haberse formulado reparo alguno por dicho concepto, no procede emitir pronunciamiento al respecto.

Que manifiesta que la recurrente no ha presentado documentación que permita acreditar fehacientemente la deducción del gasto anotado en la cuenta 66 – Cargas Excepcionales, para el ejercicio 2002, conforme con lo establecido por el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que indica que la recurrente ha reconocido que por un error anotó la Factura Nº 003-95588 y respecto a las Facturas Nº 600-155005 y 600-156342 sostiene que la recurrente no demostró que no se encontraban en la Liquidación del Costo Ventas que presentó, por lo que mantiene el reparo, confirmando el costo de ventas determinado.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que precisa que la recurrente no sustentó documentariamente que el gasto a que se refiere la Factura N° 001-2991 corresponda a una membresía en una red de hoteles que le permita obtener descuentos, y tampoco la necesidad y el destino de dicho gasto.

Que menciona que si bien la recurrente afirma que los gastos por consumo en restaurantes corresponden a refrigerio de personal que labora horas extras y gastos de representación, no ha acreditado con documentación fehaciente el destino de tales gastos y sus beneficiarios, por lo que no se advierte que hubiesen cumplido con el principio de causalidad.

Que refiere que ha reparado los ingresos por los servicios prestados por alquiler de oficinas y unidades de transporte tanto para la determinación del Impuesto General a las Ventas como del Impuesto a la Renta.

Que refiere que la recurrente no ha esgrimido argumento contra la Resolución de Determinación N° 102-003-0000551, y dado que dicho valor determina un mayor saldo a favor al declarado por aquella, procede mantenerlo.

Que finalmente, manifiesta que las resoluciones de multa impugnadas han sido emitidas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario y son accesorias a las resoluciones de determinación antes señaladas.

Que de lo actuado se tiene que como resultado de las fiscalizaciones iniciadas a la recurrente mediante Cartas de Presentación N° 030101033300-1-SUNAT y 030101040410-SUNAT y Requerimientos N° 105315 y 148910, notificados el 22 de mayo, 19 de junio, 4 y 12 de agosto de 2003 (fojas 727, 749, 1075 y 1084), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 por concepto de nota de crédito registrada como factura, transferencia gratuita, costo sin sustento documentario, servicios prestados devengados no declarados, gastos extraordinarios sin sustento, gastos sin sustento que son liberalidad y presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias; asimismo, reparó la determinación del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por concepto de servicios prestados devengados no declarados, retiro de bienes y presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias y además objetó el crédito fiscal del citado impuesto por concepto de gastos sin sustento que son liberalidad, nota de crédito registrada como factura, costo sin sustento documentario y por transferencia gratuita<sup>2</sup>, correspondiente a los períodos de febrero, marzo, junio a agosto y diciembre de 2002 y febrero de 2003; y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 102-003-0000517 a 102-003-0000523 y 102-003-0000551 y las Resoluciones de Multa N° 102-002-0000764 a 102-002-0000764.

Que la controversia en el presente caso, se centra en establecer si los citados reparos se encuentran arreglados a ley.

- **Nota de crédito registrada como factura**

Que conforme con el inciso a) del artículo 27º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento.

---

<sup>2</sup> Corresponde precisar que se advierte a foja 1122 reverso, que la Administración aplicó el procedimiento de prorrata para determinar crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 por operaciones comunes de la recurrente.

A series of four handwritten signatures or initials, likely belonging to the members of the Tribunal Fiscal, are arranged horizontally at the bottom of the page.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que el numeral 1 del artículo 10º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, prevé respecto a las notas de crédito que se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros; deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitan; solo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad; en el caso de descuentos o bonificaciones, solo podrán modificar comprobantes de pago que den derecho a crédito fiscal o crédito deducible, o sustenten gasto o costo para efecto tributario, y tratándose de operaciones con consumidores finales, los descuentos o bonificaciones deberán constar en el mismo comprobante de pago, entre otros.

Que según el artículo 20º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 945, aplicable al caso de autos, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviesen en el ingreso gravable. Cuando tales ingresos proviniesen de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. En tal sentido, por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 67395, notificado el 18 de agosto de 2003 (fojas 723 reverso y 724), la Administración requirió a la recurrente que sustente legal, contable y tributariamente el motivo por el que había registrado la Nota de Crédito Nº 031-005774 como factura, cuyo detalle obra en el Anexo Nº 01 adjunto a dicho requerimiento (foja 723).

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 67395, notificado el 28 de noviembre de 2003 (fojas 717 y 720), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con sustentar el motivo por el que había anotado, en su Registro de Compras, la aludida nota de crédito como si se tratase de una factura; por lo que procedió a reparar el crédito fiscal de mayo de 2002 así como el costo de ventas para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, conforme con lo establecido por el artículo 27º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta y según el detalle contenido en el Anexo Nº 02 adjunto al referido resultado (foja 719).

Que conforme con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 742 a 746 y 745 a 763), inició sus actividades el 19 de enero de 1995 y su actividad económica principal, durante el período acotado, era la venta mayorista de alimentos, bebidas y tabaco.

Que del Registro de Compras y el Libro Diario así como de la liquidación presentada por la recurrente (fojas 268, 269, 315, 352, 359 reverso, 695 y 748), se observa que registró, erróneamente, la Nota de Crédito Nº 031-005774, como si se tratase de una factura correspondiente a una adquisición<sup>3</sup>, lo que incidió en la determinación del costo de ventas y el crédito fiscal del ejercicio acotado; no obstante, la referida nota de crédito (foja 557), fue emitida el 29 de mayo de 2002, por los importes de S/. 711,20 (importe bruto) y S/. 128,02 (Impuesto General a las Ventas), respectivamente, por concepto de descuento relacionado con la operación contendida en la Factura Nº 031-0032374 de 9 de marzo de 2002.

Que conforme con las normas glosadas, resulta correcto que se repare el monto anotado por la recurrente en relación con la citada nota de crédito, toda vez que no permite sustentar costo, para efecto tributario, ni tampoco otorga derecho a usar crédito fiscal; y, asimismo, es pertinente ajustar el

<sup>3</sup> De grated de sardina natural Fanny 12x170.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

importe de la adquisición (costo) y el crédito fiscal que se sustenta con la Factura N° 031-0032374, dado que la operación que esta contiene debía modificarse en virtud del descuento concedido a través de nota de crédito en mención. Por lo tanto, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, no habiendo sido desvirtuado por la recurrente, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

- **Transferencia gratuita**

Que conforme con el artículo 20º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, el impuesto que grava el retiro de bienes en ningún caso podrá ser deducido como crédito fiscal, ni podrá ser considerado como costo o gasto por el adquirente.

Que el numeral 3 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, dispone que se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1º de la ley, entre otros, el retiro de bienes, y como tal, a todo acto por el que se transfiere la propiedad de bienes a título gratuito.

Que según el último párrafo del artículo 3º de la Ley del Impuesto a la Renta, en general, constitúa renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que el artículo 20º de la referida ley, establecía que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviesen en el ejercicio gravable.

Que este Tribunal ha establecido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 616-4-99, publicada con carácter de precedente de observancia obligatoria en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 1999, por ingresos provenientes de operaciones con terceros debe entenderse aquellos obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervenientes participan en igualdad de condiciones y por lo tanto consienten en el nacimiento de obligaciones.

Que en las Resoluciones N° 05233-4-2003 y 03832-1-2005, entre otras, este Tribunal precisó que de las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, se infiere que nuestra legislación acoge el criterio de renta producto en forma general, esto es, sin requerir establecer expresamente cada uno de los ingresos que constituyen renta bajo el criterio indicado, y excepcionalmente grava también los ingresos considerados como renta bajo el criterio de flujo de riqueza, siendo que en tal caso deben estar expresamente indicados en la norma, tal como los previstos en el artículo 3º de la citada norma, lo que evidencia que no podría considerarse como gravado bajo este criterio un ingreso distinto a los contenidos en dicha ley.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 67395 (foja 724), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara legal, contable y tributariamente las observaciones que se indican en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (fojas 722 y 723):

2002 PERÍODO TRIBUTARIO	COMPROBANTE DE PAGO				RUC DEL PROVEEDOR	PROVEEDOR	REPARO	
	FECHA DE EMISIÓN	TIPO (A)	NÚMERO	VALOR DE COMPRA S/.			VALOR DE COMPRA S/.	IGV S/.
Ago-02	19/08/2002	1	080-0008308	20100128561	Industrias Pacocha S.A.	1 661,45	299,06	



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que en respuesta al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2003 (fojas 241 y 242), en el que señaló que la factura observada correspondía a una transferencia gratuita efectuada por Industrias Pacocha S.A.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 67395 (fojas 717 y 720), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y concluyó que toda vez que la Factura Nº 080-0008308 corresponde a una transferencia gratuita procede considerarla como un ingreso para efecto de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002; asimismo, objetó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto de 2002 utilizado por la recurrente respecto a dicha factura.

Que obra a foja 272, la Factura Nº 080-0008308 de 19 de agosto de 2002, emitida por Industrias Pacocha S.A., mediante la cual transfirió a la recurrente "Batea 15 Lt Foods" (505 unidades), y en la que se consignó que dicha operación se trataba de una "transferencia gratuita", "sin derecho a crédito fiscal del I.G.V.". Cabe mencionar que el aludido comprobante de pago fue anotado por la recurrente en su Registro de Compras (foja 312).

Que de lo expuesto, se advierte que Industrias Pacocha S.A. transfirió bienes a la recurrente a título gratuito, lo que corresponde a un retiro de bienes, según lo establecido por el numeral 3 del artículo 2º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas; por lo que no procedía que la recurrente considerase como crédito fiscal al Impuesto General a las Ventas que gravó la adquisición de los bienes consignados en la factura materia de reparo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20º de la ley del anotado impuesto. En consecuencia, el reparo efectuado por la Administración, en relación con el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, se encuentra arreglado a ley, no habiendo sido desvirtuado por la recurrente, por lo que procede mantenerlo<sup>4</sup>.

Que de otro lado, respecto a la incidencia del presente reparo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, cabe señalar que, conforme con las normas glosadas y los criterios anteriormente mencionados, al provenir la citada transferencia gratuita de la actividad entre particulares (operaciones con terceros), la ganancia o beneficio derivado de tal operación se encuentra comprendida dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo de riqueza, y en ese sentido debió ser incluida como un ingreso para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado. Por lo tanto, el reparo se encuentra arreglado a ley, no habiendo sido desvirtuado por la recurrente, por lo que procede mantenerlo<sup>5</sup>.

Que estando a lo expuesto, se debe confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **Costo sin sustento documentario**

Que el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, prescribía que solo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reuniesen los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este impuesto, y b) que se destinan a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el numeral 1 del artículo 6º del Reglamento de la citada ley, disponía que daba derecho al crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten, los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios, los bienes adquiridos para ser vendidos y otros bienes y servicios

<sup>4</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11925-4-2007, entre otras.

<sup>5</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06875-2-2013, entre otras.

988



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

cuyo uso o consumo es necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Que según el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviesen en el ingreso gravable. Cuando tales ingresos proviniesen de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. En tal sentido, por costo computable de los bienes enajenados, se entendería el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento Nº 67395 (foja 724), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara legal, contable y con documentación fehaciente el importe que corresponde al costo así como el crédito fiscal de, entre otros, la Factura Nº 003-95588 emitida por Clorox del Pacífico S.A., anotada en sus libros y registros contables.

Que en razón del mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2003 (fojas 241 y 242), en el que señaló que no ubicó la aludida factura.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 67395 (foja 720), la Administración señaló que la recurrente no cumplió con sustentar el costo y el crédito fiscal correspondiente a la Factura Nº 003-95588 emitida por Clorox del Pacífico S.A., anotada en sus libros y registros contables correspondientes al ejercicio acotado, por los importes ascendentes a S/. 12 727,43 (valor de compra) y S/. 2 290,00 (crédito fiscal), respectivamente. En consecuencia, procedió a reparar el costo y el crédito fiscal por los importes antes mencionados (fojas 1122 y 1125).

Que conforme se aprecia del Registro de Compras, el Libro Diario y la liquidación efectuada por la propia recurrente (fojas 268, 269, 309, 327 reverso y 748), ésta consideró para efecto de la determinación del costo de ventas y el crédito fiscal del ejercicio acotado, el importe de la Factura Nº 003-95588 emitida el 27 de noviembre de 2002 por Clorox del Pacífico S.A.; sin embargo, no cumplió con presentar el comprobante de pago respectivo ni ninguna otra documentación que permitiese sustentar los cargos contabilizados por tal adquisición, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello, habiendo reconocido inclusive que no tenía la referida factura y que su anotación se realizó por error (fojas 241 y 1178). En consecuencia, el repara efectuado por la Administración respecto al costo de ventas y el crédito fiscal se encuentra arreglado a ley, no habiendo sido desvirtuado por la recurrente, por lo que procede mantenerlo<sup>6</sup> y confirmar la apelada en este extremo.

Que carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre lo argumentado por la recurrente en relación con las Facturas Nº 600-155005 y 600-156342, toda vez que no se aprecia de autos que la Administración hubiese efectuado algún repara respecto de tales comprobantes de pago.

- **Retiro de bienes**

Que el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, prevé que el impuesto grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el numeral 2 del inciso a) del artículo 3° de la citada ley, establece que califica como venta el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa o la empresa misma, incluyendo los que se efectúen como descuento o bonificación, con excepción de los señalados por ley y su reglamento, tales como, entre otros, el retiro de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.

<sup>6</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06762-3-2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que el numeral 3 del artículo 2º del Reglamento de la anotada ley, dispone que se considera venta, según lo establecido en los incisos a) y d) del artículo 1 del decreto, entre otros, el retiro de bienes, y como tal, a la entrega de los bienes a trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 04472-3-2005 y 01922-4-2004, entre otras, que la entrega de canastas navideñas a los trabajadores constituye retiro de bienes al no ser indispensable para el desempeño de sus labores.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución Nº 07445-3-2008, entre otras, ha señalado que califican como retiros de bienes gravados con el Impuesto General a las Ventas, la entrega de bienes que los contribuyentes efectúen a favor de sus trabajadores con motivo de fiestas navideñas, como es el caso de los panetones o canastas navideñas, ello en razón de que tales bienes son de libre disposición de los trabajadores que los reciben y no son necesarios para el desarrollo de las labores que estos desempeñan, siendo que las entregas de bienes a favor de los trabajadores para la normativa del Impuesto General a las Ventas solo califican como retiro de bienes no gravados, cuando son entregados como condición de trabajo, esto es, cuando son indispensables para la prestación de servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 67395 (fojas 724), la Administración requirió a la recurrente que sustente legal, contable y tributariamente las observaciones contenidas en el Anexo Nº 01 adjunto a dicho requerimiento (fojas 722 y 723):

2002 PERÍODO TRIBUTARIO	COMPROBANTES DE PAGO			RUC DEL PROVEEDOR	REPAROS	
	FECHA DE EMISIÓN	TIPO (A)	NÚMERO		PROVEEDOR	VALOR DE COMPRA S/. IGV S/.
Dic-02	24/12/2002	1	004-000899	20324731564	Logística del Sur S.R.L.	1 455,44 261,98

Que en el punto 1 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 67395 (fojas 718 y 720), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente (fojas 241 y 242), en el que señaló que la factura observada correspondía a parte de la canasta navideña de los trabajadores, habiendo procedido a reparar -para efecto del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2002- el retiro de los bienes que efectuó la recurrente por concepto de canastas navideñas, respecto a la Factura Nº 004-000899.

Que obra a foja 492 la indicada factura de 24 de diciembre de 2002 emitida por Logística del Sur S.R.L., correspondiente a la compra de "Pavo C/M C", cuyo destino, según manifestó la recurrente, era formar parte de las canastas navideñas que entregaba a su personal, lo que no ha sido cuestionado por la Administración.

Que de lo expuesto, y conforme con las normas y criterios antes glosados, se tiene que la aludida entrega de bienes corresponde a un retiro de bienes en favor de los trabajadores, dado que la recurrente no ha demostrado que dicha entrega de bienes se hubiese efectuado como condición de trabajo, o por ser necesarios para la realización de sus actividades o por algún mandato legal, siendo además que, por la naturaleza de los bienes entregados y la fecha a que se refiere la factura materia de observación, se infiere que corresponde a una entrega de bienes por motivos de fiesta navideñas. En tal sentido, el reparo efectuado por la Administración al débito fiscal del Impuesto General a las



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Ventas, se encuentra arreglado a ley y procede mantenerlo, por lo tanto, procede confirmar la apelada en este extremo<sup>7</sup>.

Que carece de relevancia lo afirmado por la recurrente, respecto a que el gasto correspondiente a canastas navideñas resulta deducible porque constituye un aguinaldo entregado en atención al vínculo laboral existente y el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 603-2-2000, toda vez que la Administración no reparó el gasto deducible a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta por la entrega de los aludidos bienes, sino el débito fiscal debido a que dicha entrega califica como un retiro de bienes, según se ha verificado en los considerandos precedentes.

- **Servicios prestados devengados no declarados**

Que el inciso e) del artículo 28º, señalaba que eran rentas de tercera categoría, las demás rentas que obtuviesen las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de dicha ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debería atribuirse.

Que el inciso a) del artículo 57º de la citada ley, preveía que las rentas de tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengasen.

Que si bien la generación de ingresos en toda empresa en marcha es un hecho recurrente, a efecto del Impuesto a la Renta las rentas obtenidas deben ser establecidas en un período determinado, siendo que el primer párrafo del citado artículo 57º señala que a los efectos de esta norma, "...el ejercicio gravable comienza el 1º de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción"; y de acuerdo a ello, los ingresos de tercera categoría se considerarán producidos en el ejercicio comercial en que se devenguen, principio contable que la referida norma menciona, sin definirlo expresamente, correspondiendo analizar los alcances de lo que se entiende por "devengado" recurriendo a su naturaleza contable, ya que ello permitirá determinar el período en el que deben reconocerse los ingresos (rentas) e imputarse los gastos<sup>8</sup>.

Que el Plan Contable General Revisado<sup>9</sup> señala, que el "devengado" es un principio de contabilidad fundamental y básico para el adecuado cumplimiento de los fines de la contabilidad, definiéndolo como: "Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico son las que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho período".

Que este Tribunal en la Resolución Nº 02812-2-2006, 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 asimismo en la Resolución Nº 02198-5-2005, se anotó que, de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar que se haya realizado la operación que originó los ingresos, y que además estos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

<sup>7</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución Nº 01515-4-2008.

<sup>8</sup> Este Tribunal en las Resoluciones Nº 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

<sup>9</sup> Aprobado por la Resolución CONASEV Nº 006-84-EFC/94.10 de 15 de febrero de 1984.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que en la explicación del Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las Normas Internacionales de Contabilidad se indica lo siguiente: "para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos se les prepara sobre la base contable del devengado", asimismo en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, modificada en 1997, referida a la Presentación de Estados Financieros, se refiere que de acuerdo con la base contable de lo devengado, las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurrán (y no cuando se cobran o pagan) y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden.

Que respecto a los ingresos, en las Normas Internacionales de Contabilidad se tiene a la NIC N° 18 - Ingresos<sup>10</sup>, norma que debe aplicarse en la contabilización de ingresos provenientes de la venta de bienes, la prestación de servicios y por el uso por terceros de los activos de la empresa que rinden intereses, regalías o dividendos, siendo que el párrafo 20 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 18, establece que cuando el resultado de una transacción que involucra la prestación de servicios puede ser estimado confiablemente, los ingresos asociados con la transacción deben ser reconocidos de acuerdo al grado de avance de la transacción a la fecha de balance general. El resultado de la transacción puede ser estimado confiablemente, cuando todas las siguientes condiciones se cumplan: a) el monto del ingreso pueda ser medido confiablemente, b) es probable que los beneficios económicos fluyan a la empresa, c) el grado de avance de la transacción a la fecha de balance pueda ser medido confiablemente, y d) los costos incurridos para la transacción y los costos para completar la transacción puedan ser medidos confiablemente.

Que el artículo 1666° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, prescribe que por el arrendamiento el arrendador se obliga a ceder temporalmente al arrendatario el uso de un bien por cierta renta convenida.

Que asimismo, el artículo 1681° del anotado código, establece que el arrendatario está obligado, entre otros, a pagar puntualmente la renta en el plazo y lugar convenidos y, a falta de convenio, cada mes, en su domicilio.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 67395 (foja 724), la Administración requirió a la recurrente que sustente legal, contable y con documentos fehacientes el registro y declaración de ingresos por los servicios prestados según contratos de locación – conducción con Servicios Santa Lucía (RUC N° 20410185424), por alquiler de oficinas y alquiler de vehículos (unidades de transportes).

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2003 (fojas 241 y 242), en el que indicó que las otras rentas que fueran de primera categoría se imputarían al ejercicio gravable en que se percibiesen y dado que no percibió los ingresos por el alquiler de vehículos no los registró. Adicionalmente, manifestó que el importe correspondiente al alquiler de oficinas sí lo consideró como parte de los ingresos para la determinación anual del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 67395 (foja 720), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con sustentar lo requerido, y, de conformidad con la información contenida en el contrato de locación-conducción de alquiler de las unidades de transporte, procedió a incluir para efecto de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2002, el importe consignado en dicho contrato ascendente a S/. 250,00 (S/. 211,86 - base imponible- y S/. 38,14 Impuesto General a las Ventas). Además, agregó, para

<sup>10</sup> NIC modificada en el año 1993 y oficializada mediante la Resolución N° 007-96-EF/93-01 del Consejo Normativo de Contabilidad.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

efecto de la determinación del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre del ejercicio acotado, el monto correspondiente al alquiler de las oficinas, que según el contrato de locación-conducción ascendía a S/. 500,00 (S/. 423,73 –base imponible- y S/. 76,27 Impuesto General a las Ventas), dado que la propia recurrente reconoció que solo incluyó dicho monto para la determinación del Impuesto a la Renta del mencionado ejercicio.

Que obran a fojas 235 y 236 los contratos de locación – conducción de 1 de enero de 2002 suscritos por la recurrente e Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C. – INMENSA, en virtud de los cuales la locadora (recurrente) otorgaba en alquiler a la conductora (INMENSA) las unidades de transporte que formaban parte de su activo para que realice el servicio de reparto de su mercadería, así como las oficinas de su propiedad ubicadas en el Parque Industrial D-5 para que las utilice como oficinas administrativas y almacén de mercaderías, según lo establecido por la cláusula primera de dichos contratos.

Que asimismo, se observa de la cláusula segunda de los contratos en mención que dichos acuerdos tendrían una duración de dos años, cuyo plazo vencería el 1 de enero de 2004.

Que en ese sentido, de la tercera cláusula de los aludidos contratos se advierte que la merced conductiva acordada ascendía a S/. 250,00 (para el caso de las unidades de transporte) y S/. 500,00 (para el caso de las oficinas), incluido el Impuesto General a las Ventas, en ambos casos.

Que ahora bien, respecto al reparo a la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta por ingresos por alquiler de las unidades de transporte<sup>11</sup> (foja 1125), se aprecia que a foja 744, la Administración verificó que la recurrente no facturó ni incluyó, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, los ingresos devengados en dicho ejercicio, en razón del alquiler de sus unidades de transporte en favor de la empresa Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C., conforme con lo previsto por el contrato de locación – conducción, lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente.

Que en ese sentido, en el presente caso se produjeron los hechos sustanciales generadores del ingreso, esto es, el arrendamiento de las unidades de transporte por parte de la recurrente durante el ejercicio 2002, lo que generó el derecho a adquirir la renta acordada según el mencionado contrato de locación – conducción, de manera mensual, conforme lo previsto por el artículo 1681° del Código Civil, al no estar sujeta a condición que pudiera hacerla inexistente, por lo tanto, al poder estimarse confiablemente dicha contraprestación conforme con lo establecido en dicho contrato, correspondía que se reconocieran tales ingresos en el ejercicio materia de análisis. En tal sentido, el reparo efectuado por la Administración, en relación con la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, se encuentra arreglado a ley y procede mantenerlo; y, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente respecto a que las otras rentas que fueran de primera categoría se imputarían al ejercicio gravable en que se percibiesen y dado que no percibió los ingresos por el alquiler de vehículos no los registró, toda vez que los ingresos por el alquiler de las unidades de transporte califican, para el caso de la recurrente, al ser persona jurídica, como rentas de tercera categoría, conforme lo previsto por el inciso e) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, y en ese sentido, se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devengan, de acuerdo con lo señalado por el inciso a) del artículo 57°, siendo irrelevante para ello si a dicha fecha no existió el pago efectivo, conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución Nº 02812-2-2006, entre otras.

<sup>11</sup> Conforme con el Anexo Nº 10 de la Resolución de Determinación Nº 102-003-0000517, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, el reparo bajo análisis ascendía a S/. 2 542,00 (foja 1125).



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que de otro lado, se tiene que de acuerdo con el inciso b) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la aludida ley, se entendía por prestación de servicios, toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibía una retribución o ingreso que se consideraba renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero; y agregaba que se consideraba que el servicio era prestado en el país cuando el sujeto que lo prestaba se encontraba domiciliado en él para efecto del Impuesto a la Renta, sea cual fuere el lugar de celebración del contrato o del pago de la retribución.

Que el inciso b) del artículo 13° de la referida ley, prescribe que en el caso de la prestación o utilización de servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución.

Que a efecto de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, se debe tener en consideración lo dispuesto por el inciso c) del artículo 4° de la ley en mención, vigente durante el período acotado<sup>12</sup>, según el cual en el caso de la prestación de servicios la obligación tributaria se originaba en la fecha en que se emitía el comprobante de pago o en la fecha en que se percibía la retribución, lo que ocurriría primero.

Que el numeral 5 del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, señalaba que en la prestación de servicios, la entrega del comprobante de pago se efectuaría cuando alguno de los siguientes supuestos ocurriese primero: i) la culminación del servicio; ii) la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido y iii) el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 09523-5-2009 y 01841-2-2002, entre otras, que la omisión de emitir comprobantes de pago en los momentos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago no implica el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, sino que dicho incumplimiento acarrea la comisión de una infracción formal.

Que en tal sentido, de acuerdo con las normas antes citadas y con el criterio establecido por este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones Nº 03792-5-2005 y 10257-4-2007, el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, en la prestación de servicios, se producía cuando se emitía efectivamente el comprobante de pago o cuando se percibía la retribución, lo que ocurriese primero.

Que ahora bien, en cuanto al reparo a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 por los ingresos por alquiler de las unidades de transporte y oficinas de propiedad de la recurrente<sup>13</sup> (foja 1123), se observa que la Administración sustentó dicha acotación en el hecho de haber verificado que la recurrente no facturó ni incluyó, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, los ingresos devengados en dicho ejercicio, correspondientes al alquiler de sus unidades de transporte en favor de la empresa Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C., conforme con lo previsto por el contrato de locación – conducción (fojas 743); y, en lo indicado

<sup>12</sup> Antes de la sustitución dispuesta por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 950, publicado el 3 de febrero de 2004, que entró en vigencia a partir del primer día siguiente al de su publicación.

<sup>13</sup> Conforme con la cédula de determinación de las ventas – ejercicio 2002, la Administración reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas por concepto de ingresos por alquiler de las unidades de transporte de enero a diciembre de 2002 y por concepto de ingresos por alquiler de oficinas por los períodos de enero a noviembre del ejercicio en mención, conforme al detalle que obra a fojas 1123.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

por la recurrente quien manifestó que no incluyó para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas los ingresos por concepto de alquiler de oficinas (foja 720).

Que tal como se advierte, para efecto de acotar la determinación del débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 antes señalada, la Administración no verificó si efectivamente se produjo el nacimiento de la obligación tributaria en los períodos observados, conforme con lo establecido por las normas y los criterios antes glosados, advirtiéndose inclusive que ella misma reconoció, para el caso del servicio de alquiler de unidades de transporte, que la recurrente no emitió comprobantes de pago por dicho concepto y tampoco corroboró si aquella percibió la contraprestación respectiva; y, en el caso de los servicios de alquiler de oficinas, tampoco analizó si se emitieron los respectivos comprobante de pago o si se percibió la retribución acordada. En consecuencia, el reparo respecto a la determinación del débito del Impuesto General a las Ventas de los períodos de enero a diciembre del ejercicio en mención, no se encuentra arreglado a ley, por lo que procede dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

- **Gastos extraordinarios sin sustento**

Que según el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin que establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, tales como las pérdidas extraordinarias sufridas, entre otros, por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que al respecto, este Tribunal ha determinado, en la Resolución Nº 05509-2-2002, entre otras, que existen dos posibilidades para que se acepte la referida deducción, esto es, que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

Que mediante el punto 3 del Requerimiento Nº 67395 (foja 724), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara legal, contable y con documentación fehaciente el importe del gasto consignado en la cuenta 66 - Cargas excepcionales, en el período diciembre de 2002, por el importe ascendente a S/. 9 038,00.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2003 (fojas 241 y 242), en el que manifestó que el monto antes señalado corresponde a una apropiación ilícita de la cobranza de ventas, efectuada por uno de sus vendedores, contra quien presentó la respectiva denuncia, y dado que tales cobranzas se efectuaron en el ejercicio 2002 procede su deducción según el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 3 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 67395 (foja 720), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que acreditase que se encontraba dentro de alguno de los supuestos contenidos en el inciso d) del artículo 37º de la citada ley, a efecto de poder deducir el mencionado gasto en el ejercicio 2002, por lo que procedió a repararlo para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del anotado ejercicio.

Que de conformidad con la norma antes citada y el criterio contenido en las Resoluciones Nº 12290-9-2013 y 01366-5-2012, entre otras, para que el gasto extraordinario por el delito a que alude la recurrente sea deducible para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta, se requiere acreditar que el hecho delictuoso fue probado judicialmente en el ejercicio 2002 o que en dicho ejercicio se verificó que era inútil ejercer acción judicial alguna sobre el particular.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que si bien la recurrente afirma que el anotado gasto corresponde a una pérdida extraordinaria sufrida por el delito de apropiación ilícita de la cobranza de ventas efectuada en el ejercicio acotado por parte de un trabajador, de la revisión de los actuados no se advierte que haya acreditado que el referido hecho delictuoso hubiese sido probado judicialmente en el ejercicio 2002; por lo que al no haberse sustentado el citado gasto conforme con lo requerido por el aludido inciso d) del artículo 37º y el criterio jurisprudencial antes glosado no procede aceptar su deducción para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio en mención; en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien obra a fojas 239 y 240 la sentencia emitida por el Segundo Juzgado Penal de Ica en el Expediente Nº 2002-168-SJPI-SA, mediante la cual se condenó al ex trabajador de la recurrente (Carlos Antonio Cavero) como autor del delito de apropiación ilícita en agravio de esta, al haber sido emitida el 6 de enero de 2003 no permitiría acreditar el hecho delictuoso en el ejercicio acotado, correspondiendo en todo caso deducirlo como gasto recién en el ejercicio 2003<sup>14</sup>, siempre que dicha sentencia hubiese quedado consentida y/o ejecutoriada en tal ejercicio.

- **Gastos sin sustento que son liberalidad**

Que el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, prescribía que solo otorgaban derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reuniesen los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que el numeral 1 del artículo 6º del Reglamento de la mencionada ley, disponía que daba derecho al crédito fiscal el impuesto pagado en la adquisición de insumos, materias primas, bienes intermedios y servicios afectos, utilizados en la elaboración de los bienes que se producen o en los servicios que se presten, los bienes de activo fijo, tales como inmuebles, maquinarias y equipos, así como sus partes, piezas, repuestos y accesorios, los bienes adquiridos para ser vendidos y otros bienes y servicios cuyo uso o consumo es necesario para la realización de las operaciones gravadas y que su importe sea permitido deducir como gasto o costo de la empresa.

Que según el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356<sup>15</sup> señalaba respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar si los gastos eran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la citada ley, estos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada y que debían cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

<sup>14</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución N° 11061-2-2007, en la cual se indica respecto de una sentencia del Poder Judicial que condenó a un ex trabajador como autor de delito contra el patrimonio – hurto agravado en perjuicio de determinada empresa, presentada en la etapa de reclamación, que aun cuando dicha sentencia hubiera sido presentada en la fiscalización, al haber sido emitida en un ejercicio posterior al fiscalizado, no hubiera podido ser utilizada para acreditar el hecho delictuoso en el ejercicio acotado, correspondiendo más bien deducirlo como gasto en el ejercicio posterior al fiscalizado.

<sup>15</sup> Publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de octubre de 2000.



## Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 07374-2-2007 y 00317-5-2004, a efecto de determinar si el gasto reparado por la Administración cumple con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37º antes citado, es indispensable establecer si resultaba necesario para producir la renta y mantener la fuente productora, que asimismo en las Resoluciones N° 0415-5-2001 y 0657-4-97, este Tribunal ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el impuesto que gravó las adquisiciones de bienes o servicios debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 691-2-99, entre otras, que 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.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 10714-8-2011 y 09555-3-2008, entre otras, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que de otro lado, el inciso d) del artículo 44º de la anotada ley, antes de la modificación introducida por Ley N° 27804, señalaba que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 67395 (foja 724), la Administración requirió a la recurrente que sustente legal, contable y tributariamente las observaciones que se indican en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (fojas 722 y 723),

Que en respuesta al mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 22 de agosto de 2003 (fojas 241 y 242), en el que señaló que las facturas observadas corresponden a gastos de refrigerio de personal que se queda a laborar en horario corrido, a gastos de representación y a una membresía en una red de hoteles que le permitía obtener descuentos para el uso de sus instalaciones en las que realizaba reuniones con sus clientes, los cuales resultan deducibles según el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 67395 (fojas 718 a 720), la Administración dejó constancia que si bien la recurrente aducía que las facturas observadas correspondían a gastos de refrigerio de personal y gastos de representación, no presentó documentación, tales como, contratos con el personal, identificación de los beneficiarios, entre otros, que permitiese corroborar sus afirmaciones. Por lo tanto, determinó que no existía relación de causalidad entre dichos gastos y la producción de renta y/o mantenimiento de la fuente y en tal sentido, de acuerdo con lo previsto por el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, concluyó que aquellos constituyan actos de liberalidad, que no resultaban deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta ni otorgaban derecho a utilizar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del ejercicio acotado, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 02 adjunto al presente resultado (fojas 717 a 719)<sup>16</sup>:

<sup>16</sup> Resulta oportuno señalar que mediante escrito presentado el 11 de diciembre de 2003 (foja 128), la recurrente reiteró sus argumentos referidos a los que los consumos en restaurantes correspondían a gastos de refrigerio de personal y gastos de representación, que cumplían con el principio de causalidad, el cual fue evaluado por la Administración, quien determinó que aquella no cumplió con presentar documentación fehaciente que acredite lo manifestado, según se aprecia del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° 67714, notificado el 29 de diciembre de 2003 (foja 709).



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

2002 PERÍODO TRIBUTARIO	COMPROBANTES DE PAGO			RUC DEL PROVEEDOR	PROVEEDOR	REPAROS	
	FECHA DE EMISIÓN	TIPO (A)	NÚMERO			VALOR DE COMPRA S/.	IGV S/.
Ene-02	24/01/2002	1	001-6730	20106248436	Rest. Venezia	15,26	2,74
Ene-02	24/01/2002	1	004-7717	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	10,17	1,83
Ene-02	24/01/2002	1	001-35198	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	18,64	3,36
Ene-02	24/01/2002	1	001-35199	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	14,40	2,60
Ene-02	31/01/2002	1	001-35300	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	14,40	2,60
Feb-02	06/02/2002	1	001-35382	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	33,90	6,10
Feb-02	08/02/2002	1	001-35412	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	27,12	4,88
Feb-02	08/02/2002	1	001-6797	20106248436	Rest. Venezia	25,43	4,57
Feb-02	09/02/2002	1	001-35430	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	27,12	4,88
Feb-02	20/02/2002	1	001-35556	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	19,49	3,51
Mar-02	01/03/2002	1	004-7970	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	16,95	3,05
Mar-02	02/03/2002	1	001-6981	20106248436	Rest. Venezia	25,43	4,57
Mar-02	25/03/2002	1	004-017	10215488085	Armando Galindo Cuba	13,56	2,44
Abr-02	07/04/2002	1	001-1438	10214794859	Paula López de Palomino	33,90	6,10
Abr-02	08/04/2002	1	001-36115	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	19,49	3,51
Abr-02	10/04/2002	1	001-36140	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	18,64	3,36
Abr-02	11/04/2002	1	004-8100	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	10,59	1,91
Abr-02	13/04/2002	1	001-36180	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	22,03	3,97
Abr-02	15/04/2002	1	001-36195	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	18,64	3,36
Abr-02	16/04/2002	1	004-8134	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	10,59	1,91
Abr-02	18/04/2002	1	004-8147	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	11,02	1,98
Abr-02	22/04/2002	1	001-36264	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	18,64	3,36
Abr-02	25/04/2002	1	001-36329	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	25,42	4,58
May-02	15/04/2002	1	004-8130	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	8,47	1,53
May-02	01/05/2002	1	001-28261	10214093354	Alberto Venegas Salcedo	42,37	7,63



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

May-02	10/05/2002	1	001-36549	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	25,85	4,65
May-02	12/05/2002	1	001-36570	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	8,47	1,53
May-02	13/05/2002	1	001-1555	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	78,39	14,11
May-02	14/05/2002	1	001-36589	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	21,60	3,90
May-02	19/05/2002	1	001-36652	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	16,94	3,06
May-02	20/05/2002	1	001-36672	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	7,63	1,37
May-02	20/05/2002	1	001-36671	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	8,47	1,53
May-02	24/05/2002	1	001-36736	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	29,24	5,26
May-02	29/05/2002	1	001-1575	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	42,37	7,63
Jun-02	24/04/2002	1	001-36309	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	18,64	3,36
Jun-02	04/05/2002	1	001-36476	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	8,47	1,53
Jun-02	16/05/2002	1	001-36614	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	9,32	1,68
Jun-02	01/06/2002	1	001-36841	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	21,60	3,90
Jun-02	02/06/2002	1	001-36854	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	7,20	1,30
Jun-02	13/06/2002	1	001-36987	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	15,68	2,82
Jun-02	17/06/2002	1	001-37021	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	19,07	3,43
Jun-02	21/06/2002	1	001-1590	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	90,68	16,32
Jun-02	23/06/2002	1	001-28789	10214093354	Alberto Venegas Salcedo	39,83	7,17
Jun-02	30/06/2002	1	001-37191	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	15,68	2,82
Jun-02	13/06/2002	1	001-2991	20432728618	Hospitality Marketing Concepts del Perú	522,20	99,94
Jul-02	02/07/2002	1	001-12740	20104848983	Dulceria Pasteleria Velazco S.A.	16,36	2,94
Jul-02	04/07/2002	1	001-7285	20106248436	Rest. Venezia	13,56	2,44
Jul-02	12/07/2002	1	004-8712	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	10,59	1,91
Jul-02	12/07/2002	1	001-37351	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	7,20	1,30
Jul-02	12/07/2002	1	001-37347	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	8,47	1,53
Jul-02	12/07/2002	1	001-37386	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	19,92	3,58

P R L 17



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Jul-02	15/07/2002	1	001-29048	1021403354	Alberto Venegas salcedo	121,19	21,81
Jul-02	20/07/2002	1	001-29080	1021403354	Alberto Venegas salcedo	77,97	14,03
Jul-02	24/07/2002	1	004-8801	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	16,95	3,05
Ago-02	16/06/2002	1	001-28734	10214093354	Alberto Venegas Salcedo	32,63	5,87
Ago-02	08/07/2002	1	001-97	2045222923	Happiness Restaurant Inc S.C.R.L.	28,39	5,11
Ago-02	02/08/2002	1	004-8829	10221919853	Elisvan Vergara Bernal	13,56	2,44
Ago-02	07/08/2002	1	001-1628	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	37,29	6,71
Ago-02	12/08/2002	1	001-29208	10214093354	Alberto Venegas Salcedo	9,32	1,68
Ago-02	17/08/2002	1	004-513	20476633932	Inversiones Tomas Valle E.I.R.L.	20,34	3,66
Ago-02	18/08/2002	1	002-4940	10214839356	Victoria Espinoza Ramirez	35,16	6,34
Ago-02	21/08/2002	1	001-37820	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	16,95	3,05
Ago-02	31/08/2002	1	001-1660	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	56,78	10,22
Sep-02	06/09/2002	1	001-1669	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	38,56	6,94
Sep-02	12/09/2002	1	001-1676	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	57,63	10,37
Sep-02	23/09/2002	1	001-124	2042222923	Happiness Restaurant Inc S.C.R.L.	139,83	25,17
Oct-02	01/09/2002	1	001-1662	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	73,31	13,20
Oct-02	26/09/2002	1	001-38192	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	17,37	3,13
Oct-02	15/10/2002	1	001-38429	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	25,00	4,50
Oct-02	27/10/2002	1	001-1528	10214844937	Saturnina Solar de Janampa	169,07	30,43
Nov-02	21/11/2002	1	001-143	2045222923	Happiness Restaurant Inc S.C.R.L.	58,47	10,53
Nov-02	21/11/2002	1	001-1756	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	51,69	9,31



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Nov-02	23/11/2002	1	001-38907	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	28,39	5,11
Nov-02	26/11/2002	1	001-38958	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	17,8	3,20
Dic-02	14/11/2002	1	001-7602	20106248436	Rest. Venezia	25,42	4,58
Dic-02	14/11/2002	1	001-1746	10215227982	Juan Carlos Pachero Ventura	33,05	5,95
Dic-02	04/12/2002	1	001-31097	10214093354	Alberto Venegas Salcedo	27,97	5,03
Dic-02	12/12/2002	1	001-7676	20106248436	Rest. Venezia	27,12	4,88
Dic-02	17/12/2002	1	001-039166	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	14,41	2,59
Dic-02	21/12/2002	1	001-39258	20228774881	Inversiones Kenzo S.R.L.	25,00	4,50
Dic-02	29/12/2002	1	004-3364	20476633932	Inversiones Tomas Valle E.I.R.L.	25,80	4,60

Que a fin de acreditar la causalidad de los mencionados gastos, la recurrente presentó las facturas antes detalladas (fojas 490, 493 a 498, 503, 504, 506, 507, 512 a 517, 523, 525 a 533, 537 a 556, 559 a 569, 573 a 581, 583 a 590, 595 a 598 y 600); así como adjuntó su Registro de Compras y Libro Diario correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 2002 donde figuran anotados tales desembolsos (fojas 309 a 367).

Que si bien la recurrente manifiesta que las Facturas Nº 004-7717, 001-35198, 001-35199, 001-35300, 001-35382, 001-35412, 001-6797, 001-35430, 001-35556, 004-7970, 001-6981, 004-017, 001-1438, 001-36115, 001-36140, 004-8100, 001-36180, 001-36195, 004-8134, 004-8147, 001-36264, 001-36329, 004-8130, 001-28261, 001-36549, 001-36570, 001-1555, 001-36589, 001-36652, 001-36672, 001-36671, 001-36736, 001-1575, 001-36476, 001-36614, 001-36841, 001-36854, 001-36987, 001-37021, 001-1590, 001-28789, 001-37191, 001-2991, 001-12740, 001-7285, 004-8712, 001-37351, 001-37347, 001-37386, 001-29048, 001-29080, 004-8801, 001-28734, 001-97, 004-8829, 001-1628, 001-29208, 004-513, 002-4940, 001-37820, 001-1660, 001-1669, 001-1676, 001-124, 001-38192, 001-38429, 001-1528, 001-143, 001-1756, 001-38907, 001-38958, 001-7602, 001-31097, 001-7676, 001-039166, 001-39258 y 004-3364, emitidas por concepto de consumo de alimentos en diversos restaurantes (registradas en la cuenta contable 62999), corresponden a gastos de refrigerio de personal, de la revisión de la documentación presentada en el caso específico no resulta evidente la vinculación de tales desembolsos con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente productora, toda vez que no cumplió con presentar el detalle de los trabajadores a los cuales habrían sido destinados, no demostró que existiese obligación legal u originada en convenio colectivo con sus trabajadores que la obligase a proporcionarles alimentación o refrigerio y tampoco ha acreditado en autos que estos fueran indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral en la empresa, esto es, que realmente correspondieran a refrigerios por sobre tiempos o trabajos en horas extras, por lo que tales gastos, en el caso bajo análisis, no cumplen con el principio de causalidad y, por ende, no son deducibles para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría ni otorgan derecho a utilizar el crédito fiscal<sup>17</sup>. En consecuencia, al encontrarse el reparo arreglado a ley procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a las Facturas Nº 001-6730, 001-1662 y 001-1746, emitidas por concepto de consumo de alimentos en diversos restaurantes (registradas, entre otras, en la cuenta contable

<sup>17</sup> Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 16311-8-2013.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

63721), la recurrente señaló que correspondían a gastos de representación; sin embargo, del análisis de la documentación presentada no es factible corroborar que dichos consumos efectivamente hayan sido efectuados con ocasión de reuniones con clientes, pues no se ha acompañado ningún documento que así lo demostrase, tales como, informes de gastos o listas de clientes con quienes se haya reunido o los resultados obtenidos como consecuencia de dichas reuniones, entre otros, lo que podría haber sustentado que se trataba de gastos de representación y por ende que estuvieran vinculados con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora<sup>18</sup>. En tal sentido, al no haberse acreditado la causalidad de los referidos gastos, no procede aceptar su deducción para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría ni generan derecho a utilizar el crédito fiscal. Por lo tanto, el reparo también se encuentra arreglado a ley en este extremo y corresponde confirmar la apelada.

Que respecto al gasto descrito en la Factura Nº 001-002991, emitida por concepto de afiliación a la tarjeta Swissotel Gourmet Pass (registrada en la cuenta contable 65303), no obstante que la recurrente manifestó que correspondía a una membresía en una red de hoteles que le permitía obtener descuentos para el uso de sus instalaciones donde realizaba reuniones con sus clientes, no ha aportado elementos de prueba que sustenten sus afirmaciones, como podrían ser la lista de los clientes con quienes se habría reunido en dichas instalaciones, las fechas en que se habrían programado tales reuniones, entre otros, y que permitan verificar la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora; por lo que al no haberse acreditado en autos que dicho desembolso cumpliese con el principio de causalidad, no procede su deducción para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría ni sustenta el derecho para usar el crédito fiscal. Por tanto, al encontrarse arreglado a ley el anotado reparo procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo manifestado por la recurrente, se ha corroborado en autos que no cumplió con presentar documentación que sustente la causalidad de los gastos antes detallados, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello, por lo que no resultan atendibles sus alegatos en sentido contrario.

Que en cuanto a la invocación de la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 2411-4-96 y 2439-4-96, corresponde precisar que dichas resoluciones establecieron que la relación de causalidad de los gastos debía encontrarse sustentada, entre otros, con documentos que acrediten el destino del gasto, los beneficiarios, entre otros, situación que no se ha presentado en el caso de autos, debido a que la recurrente no cumplió con acreditar ello.

- **Presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias**

Que el numeral 2 del artículo 63º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, señalaba que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podría determinar la obligación tributaria sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitían establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 950-2-99, entre otras, ha establecido que para efectuar una determinación sobre base presunta debe acreditarse previamente una causal y que además la presunción debe estar contemplada en alguna norma legal tributaria.

Que sobre el particular, corresponde indicar que por definición, la base de una presunción legal debe tener como punto de partida un hecho cierto y conocido y, por lo tanto, debidamente probado, de acuerdo con el criterio previsto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01403-2-2005, entre otras.

<sup>18</sup> En similar sentido véase la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 395-1-2006, entre otras.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que este Tribunal, en las Resoluciones Nº 01489-3-2003 y 03066-1-2005, entre otras, ha interpretado que el artículo 63º del Código Tributario no establece un orden de prelación que deba observarse para efectos de la determinación de las obligaciones tributarias en donde tenga que privilegiarse siempre la base cierta sobre la base presunta, encontrándose la Administración facultada a utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta en los casos en que se configure alguna de las causales previstas por el artículo 64º de citado código, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación detallados en los artículos 66º al 72º.

Que según el artículo 64º del referido código, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 941, aplicable al caso de autos, la Administración estaba facultada a determinar directamente la obligación tributaria sobre base presunta en los casos en que se configurara alguna de las causales contempladas en él, para luego de ello aplicar alguno de los procedimientos de determinación legalmente establecidos.

Que de conformidad con los numerales 2 y 4 del artículo 64º del anotado código, la Administración podía utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluyera los requisitos y datos exigidos, o cuando existiera dudas sobre la determinación o cumplimiento que hubiera efectuado el deudor tributario; y cuando este ocultase activos, rentas, ingresos, bienes, o consignara pasivos o gastos falsos que implicaran la anulación o reducción de la base imponible.

Que el artículo 71º del referido código, prescribía que cuando se estableciera diferencia entre los depósitos en cuentas bancarias operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podría presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia. Agrega dicho artículo que también aplicaría la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las cuentas bancarias no lo hubiera hecho.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 08076-3-2004 y 10265-2-2009, entre otras, que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura por la falta del debido sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que de acuerdo con el criterio y las normas antes glosadas, el deudor tributario está obligado a sustentar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias y a explicar su origen, por lo que la Administración se encuentra facultada a determinar ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados y los que se encuentran debidamente sustentados.

Que se observa de los Anexos Nº 10 y 03 de las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0000517 y 102-003-0000518 (fojas 1123 reverso y 1125), que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de dicho ejercicio, al determinar sobre base presunta ingresos omitidos por depósitos bancarios no sustentados, de conformidad con lo dispuesto por los numerales 1 y 2 del artículo 64º y el artículo 71º del Código Tributario, según el siguiente detalle:

PERÍODO	INGRESOS DECLARADOS GRAVADOS S/.	%	INGRESOS DECLARADOS NO GRAVADOS S/.	%	TOTALES S/.	%	INGRESOS OMITIDOS S/.	INGRESOS OMITIDOS GRAVADOS S/.	INGRESOS OMITIDOS NO GRAVADOS S/.
Ene-02	732 888	99,61	2 869	0,39	735 757	9,78	7 123	7 095	28
Feb-02	579 911	99,33	3 904	0,67	583 815	7,76	5 652	5 614	38



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Mar-02	505 967	99,40	3 035	0,60	509 002	6,77	4 928	4 898	29
Abr-02	627 275	99,32	4 285	0,68	631 560	8,40	6 114	6 073	41
May-02	539 778	98,87	6 189	1,13	545 967	7,26	5 286	5 226	60
Jun-02	571 732	99,35	3 724	0,65	575 456	7,65	5 571	5 535	36
Jul-02	544 441	99,77	12 409	2,23	556 850	7,40	5 391	5 271	120
Ago-02	626 965	98,45	9 894	1,55	636 859	8,47	6 165	6 070	96
Sep-02	490 908	98,00	10 042	2,00	500 950	6,66	4 850	4 752	97
Oct-02	674 940	98,86	7 816	1,14	682 756	9,08	6 610	6 534	76
Nov-02	591 466	98,43	9 417	1,57	600 883	7,99	5 817	5 726	91
Dic-02	946 472	98,35	15 847	1,65	962 319	12,79	9 316	9 163	153
<b>TOTALES</b>	<b>7 432 743</b>		<b>89 431</b>		<b>7 522 174</b>		<b>72 822</b>	<b>71 956</b>	<b>866</b>

Que previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, se debe verificar si está acreditada la configuración de algún supuesto que la facultara a realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 67714, notificado el 26 de agosto de 2003 (foja 715), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente, contable y legal la diferencia en cuentas bancarias por S/. 1 577 148,96, determinada a partir de la comparación de los depósitos bancarios (S/. 10 555 142,70) y las cobranzas efectuadas a clientes según libros contables (S/. 8 977 993,74), detallada en el Anexo Nº 1 del citado requerimiento (foja 714).

Que en virtud del aludido requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 1 y 15 de setiembre y 20 de octubre de 2003 (fojas 170, 226 y 233), en los que afirmó que las diferencias acotadas se debían, de un lado, a que la cobranza de los vendedores de la empresa Inversiones Mercantiles y Servicios Santa Lucía S.A.C. (INMESA S.A.C.), se depositaba en su cuenta corriente, debido a que la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS) canceló la cuenta corriente de dicha empresa, la cual fue constituida por ella para cumplir cabalmente con el contrato de venta y comercialización de productos que suscribió con la empresa Industrias Pacocha S.A.; y de otro lado, a los depósitos efectuados por Industrias Pacocha S.A. para el pago de incentivos. Acompañó diversa documentación que los referidos escritos (fojas 129 a 232).

Que en los Anexos Nº 01 y 02 al Resultado del Requerimiento Nº 67714, notificado el 28 de noviembre de 2003 (fojas 710, 712 y 713), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente el monto requerido; por lo que estableció diferencias por depósitos bancarios no sustentados, por el monto de S/. 72 822,00, conforme al siguiente detalle:

- Respecto a los depósitos bancarios observados<sup>19</sup>, ascendentes a S/. 3 600,00, la Administración señala que la recurrente no adjuntó copia de tales depósitos que supuestamente fueron realizados en sus cuentas corrientes por vendedores de la empresa INMESA S.A.C. (información especificada en el punto 1 del Anexo Nº 02 adjunto a dicho resultado de requerimiento, que obra a foja 710); y,

<sup>19</sup> Correspondientes a las cuentas corrientes de la recurrente en el Banco Continental Nº 0011-0240-0100019480-91 (moneda nacional) y Banco de Crédito Nº 380-1062445-0-49 (moneda nacional).



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

- b) Respecto a los depósitos bancarios observados<sup>20</sup>, ascendentes a S/. 69 222,00, la Administración manifiesta que no corresponderían a depósitos efectuados por personal de la empresa INMESA S.A.C. (información precisada en el punto 2 del Anexo Nº 02 adjunto a dicho resultado, que obra a foja 710).

Que en tal sentido, la Administración consideró que la recurrente habría incurrido en los supuestos señalados en los numerales 2 y 4 del artículo 64º del Código Tributario, lo que la facultaría a utilizar los procedimientos de determinación sobre base presunta. En consecuencia, procedió a aplicar la presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias, contenida en el artículo 71º del citado código, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2002, de conformidad con el detalle contenido en el Anexo Nº 01 adjunto al citado resultado de requerimiento (foja 712).

Que con posterioridad al cierre del aludido requerimiento, esto es, el 11 de diciembre de 2003 (foja 128), la recurrente presentó un escrito en el que reiteró que los depósitos efectuados en sus cuentas corrientes, ascendentes a S/. 69 222,00, correspondían a operaciones de cobranza de los vendedores de la empresa INMESA S.A.C., y acompañó a su escrito sendas declaraciones juradas de los referidos vendedores en las que afirman que los depósitos allí detallados fueron realizados en las cuentas corrientes de la recurrente, vouchers de depósito y documentos denominados "Resumen Liquidación" (fojas 1 a 127).

Que en atención al citado escrito, la Administración emitió los Anexos Nº 03 y 04 al Resultado del Requerimiento Nº 67714, notificados el 29 de diciembre de 2003 (fojas 708 y 709), en los que indicó que de la evaluación de los escritos presentados por la recurrente así como de los medios probatorios aportados, se tenía que aquélla no cumplió con acreditar con documentación fehaciente los depósitos bancarios antes detallados, por lo que mantuvo el reparo a que se referían los Anexos Nº 01 y 02 del aludido resultado de requerimiento (fojas 710 y 712).

Que a fin de sustentar los depósitos bancarios observados la recurrente presentó los siguientes medios probatorios: i) Estados bancarios de cuentas corrientes en el Banco Continental

(moneda nacional), Banco de Crédito (moneda nacional) e Interbank (moneda nacional); ii) Copia del contrato de venta y comercialización suscrito con Industrias Pacocha S.A.; iii) Copia de la carta de 8 de setiembre de 2000 emitida por el Banco de Crédito mediante la cual se comunicó el cierre de la cuenta corriente de INMESA S.A.C.; iv) Copia de la liquidación de cierre de la citada cuenta; v) Resumen de los depósitos efectuados, por los vendedores de la empresa INMESA S.A.C., en las cuentas corrientes de la recurrente correspondientes al Banco Continental y Banco de crédito; vi) Copia de la carta de 15 de setiembre de 2003 emitida por Industrias Pacocha S.A. donde detalla los depósitos efectuados en la cuenta corriente del Banco Continental de la recurrente por concepto de pago de incentivos, vii) Copia del Libro de Remuneraciones de la recurrente; viii) Copia de los memorandos emitidos por INMESA S.A.C. a través de los cuales comunica a sus trabajadores que las cobranzas efectuadas debían ser depositadas en las cuentas corrientes de la recurrente, ix) Copia del Libro de Remuneraciones, Libro de Inventario y Balance y Libro Diario de INMESA S.A.C.; x) Documentos denominados "Resumen Liquidación" donde se detalla el mes, la fecha y el monto depositado por los vendedores de la empresa INMESA S.A.C en las cuentas corrientes de la recurrente; xi) Facturas emitidas por Industrias Pacocha S.A. por concepto de pago de incentivos; xii) Declaraciones juradas de los vendedores de la empresa INMESA S.A.C. (Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe

<sup>20</sup> Correspondientes a la cuenta corriente de la recurrente en el Banco Continental Nº 0011-0240-0100019480-91 (moneda nacional).

D V P J 23



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Cáceres) que afirman que los depósitos allí detallados fueron realizados en las cuentas corrientes de la recurrente; y, xiii) vouchers de depósito (fojas 1 a 127, 129 a 232 y 369 a 431).

## a) Depósitos bancarios por S/. 3 600,00

Que en cuanto a los depósitos bancarios observados, por el importe de S/. 3 600,00, la Administración señala que la recurrente no adjuntó copia de tales depósitos que supuestamente fueron realizados en sus cuentas corrientes por vendedores de la empresa INMESA S.A.C., conforme al siguiente detalle (foja 710):

VENDEDOR	FECHA	IMPORTE (S/.)	BANCO
Cesar Benavides Cabezudo	30/01/2002	1 950,00	Continental Cta. Nº 100019480 M.N.
Cesar Benavides Cabezudo	30/01/2002	1 250,00	Continental Cta. Nº 100019480 M.N.
Jaime Aparcana Godoy	15/08/2002	400,00	Crédito Cta. Nº 380-1062445-0-49 M.N.
Total		S/. 3 600,00	

Que sin embargo, de la revisión de los estados de cuenta correspondientes a la cuentas corrientes del Banco Continental Nº 0011-0240-0100019480-91 (moneda nacional) y Banco de Crédito Nº 380-1062445-0-49 (moneda nacional), a que se refiere la Administración, no se aprecia que en las aludidas fechas se hubiesen efectuado depósitos bancarios por los importes antes indicados (fojas 375 y 421 reverso).

Que dado que en el presente caso los abonos bancarios no sustentados fueron considerados como hecho base o causal habilitante para la determinación sobre base presunta, los depósitos deben encontrarse identificados de manera cierta e indubitable, como resultado de una verificación o comprobación directa y no de indicios ni de suposiciones o estimaciones subjetivas.

Que del análisis conjunto de la documentación que obra en autos, se tiene que la Administración no realizó todas las actuaciones y comprobaciones necesarias a fin de generar convicción o certeza de que el hecho base utilizado como causal para la aplicación del procedimiento de presunción es efectivamente cierto y comprobado. Por lo que la observación formulada por la Administración carece de sustento.

## b) Depósitos bancarios por S/. 69 222,28

Que de otro lado, en cuanto a los depósitos bancarios observados, ascendentes a S/. 69 222,00, la Administración manifiesta que no corresponderían a depósitos efectuados por personal de la empresa INMESA S.A.C., refiriéndose específicamente a Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe Cáceres (foja 710).

Que tal como se advierte, en este extremo, la Administración únicamente considera que los aludidos depósitos no se encontrarían debidamente sustentados porque no habrían sido efectuados por personal de la empresa INMESA S.A.C.

Que al respecto, obra a fojas 229 a 232 copia del contrato de venta y comercialización suscrito entre la recurrente e Industrias Pacocha S.A., cuya vigencia era de un año y se iniciaba el 4 de junio de 2001 siendo susceptible de renovarse de mutuo acuerdo, según el cual la recurrente, al ser una empresa independiente dedicada a la distribución y comercialización de abarrotes por cuenta propia que cuenta con local, infraestructura, instalaciones y personal necesario para la



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

reventa de productos, se obligaba a vender los productos de la Industrias Pacocha S.A., quien se dedica a la fabricación, importación y distribución a nivel nacional de bienes de consumo, ya sea a la clientela o a otros comerciantes minoristas y otorgar un servicio de alta calidad. Lo que habría originado que la recurrente constituyese la empresa INMESA S.A.C. a fin de cumplir cabalmente al mencionado contrato (foja 226).

Que de acuerdo con lo indicado en la copia de la carta de 8 de setiembre de 2000, el Banco de Crédito comunicó el cierre de la cuenta corriente de INMESA S.A.C., según lo establecido por la Ley de Bancos y el Reglamento de las Cuentas Corrientes de la Superintendencia de Banca y Seguros (foja 228).

Que asimismo, se observa del Libro de Remuneraciones de la empresa INMESA S.A.C. (fojas 171 a 178), que durante los períodos objetados, Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe Cáceres tenían la condición de trabajadores de dicha empresa.

Que del mismo modo, se aprecia de los memorandos emitidos por INMESA S.A.C. (fojas 179 a 205), que dicha empresa comunicó a sus trabajadores, entre los cuales estaban incluidas las personas antes mencionadas, que las cobranzas efectuadas debían ser depositadas en las cuentas corrientes de la recurrente del Banco Continental Nº 0011-0240-0100019480-91 (moneda nacional) y Banco de Crédito Nº 380-1062445-0-49 (moneda nacional), respectivamente.

Que además, de la revisión de los vouchers de depósito y los documentos denominados "Resumen Liquidación" que obran a fojas 1 a 38, 40 a 45, 47 a 53, 55 a 59, 61, 62, 64 a 75, 77 a 80 y 82 a 126, se tiene que Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe Cáceres se identificaron como vendedores de la empresa INMESA S.A.C.

Que se advierte, también, de las declaraciones juradas de los vendedores de la empresa INMESA S.A.C. (Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe Cáceres), que reconocen que los depósitos detallados en los documentos denominados "Resumen Liquidación" fueron realizados en las cuentas corrientes de la recurrente antes señaladas (fojas 39, 46, 54, 60, 63, 76, 81 y 127).

Que del análisis conjunto de los referidos medios probatorios presentados por la recurrente, se aprecia que contrariamente a lo alegado por la Administración, los depósitos bancarios por S/. 69 222,00 fueron realizados en las cuentas corrientes de la recurrente por personal de la empresa INMESA S.A.C. (Pedro Martínez, Víctor Palomino García, César Benavides, Eugenio Castillo Quispe, Miguel Rejas, Carlos Chacaltana, Jaime Aparcana y Felipe Cáceres), debido a que se comunicó a dicho personal que las cobranzas efectuadas producto de las ventas realizadas debían ser abonadas en tales cuentas, al encontrarse cerrada la cuenta de dicha empresa.

Que por lo tanto, carece de sustento la observación formulada por la Administración, toda vez que se ha corroborado, en los considerandos precedentes, que los depósitos antes indicados fueron realizados por personal de la empresa INMESA S.A.C.

Que en cuanto a la causal contenida en el numeral 2 del artículo 64º del Código Tributario, este Tribunal ha establecido, en las Resoluciones Nº 04475-2-2010 y 09309-3-2004, entre otras, que la falta de sustentación del origen y el destino del dinero depositado en las cuentas corrientes, encuadra en la referida causal para la determinación sobre base presunta prevista, pues la existencia de depósitos bancarios no sustentados que tendría incidencia en los ingresos y consecuentemente en la determinación de la obligación tributaria, genera dudas respecto de la veracidad o exactitud de la determinación efectuada, con lo cual se acredita la configuración de dicha causal.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "D. J. C. 25", is placed at the bottom left of the page. To its right, the number "25" is printed vertically.



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01686-4-2006 y Nº 03555-5-2004 se indicó que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura cuando el contribuyente no sustenta, en la forma exigida por la Administración, los depósitos bancarios, independientemente que en el período revisado sus ingresos fueron mayores o menores que los abonos realizados en sus cuentas, conforme con el criterio recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 282-3-99.

Que del análisis realizado en los considerandos precedentes se advierte que, en el presente caso, no se ha configurado el supuesto habilitante, contenido en el numeral 2 del artículo 64º del aludido código, para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias que, de acuerdo con los criterios antes citados, es la falta de debido sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que de otro lado, respecto a la causal contenida en el numeral 4 del artículo 64º del mencionado código, este Tribunal ha indicado, en las Resoluciones Nº 08324-3-2007 y 06609-1-2005, entre otras, que para que se cumpla dicha causal, se requiere el ocultamiento de activos, rentas o ingresos que tenga como consecuencia la anulación o reducción de la base imponible, lo cual supone que el deudor tributario no haya reconocido en sus declaraciones, libros o registros contables, información cierta y comprobada que en forma directa determine un perjuicio fiscal por efecto de la disminución o eliminación de la base imponible y por consiguiente el menor pago de un tributo o su inexistencia, constituyendo este el hecho cierto que requiere ser acreditado por la Administración.

Que al respecto, si bien la Administración consideró que la recurrente incurrió en la aludida causal al haber determinado depósitos bancarios no sustentados, es del caso mencionar que no demostró en forma directa que tal hecho calificase como un ocultamiento de activos, rentas o ingresos, máxime si no se ha corroborado en autos que existan depósitos bancarios en las cuentas corrientes de la recurrente que no estén sustentados o que no se hayan reflejado contablemente. Por lo que no se ha configurado la anotada causal, para efecto de aplicar la presunción por diferencias en cuentas bancarias.

Que en consecuencia, al haberse demostrado que no se configuraron las causales de presunción antes mencionadas, la Administración no se encontraba facultada a determinar la obligación tributaria correspondiente al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 sobre base presunta, por lo que procede dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente.

- **Prorrata del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas**

Que de acuerdo con el artículo 23º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para efecto de la determinación del crédito fiscal, cuando el sujeto del impuesto realice conjuntamente operaciones gravadas y no gravadas, deberá seguirse el procedimiento que señale el reglamento.

Que el numeral 6.2 del apartado 6 del artículo 6º del Reglamento de la anotada ley, preveía que cuando el sujeto no pudiese determinar las adquisiciones que hubieran sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, el crédito fiscal se calcularía proporcionalmente con el siguiente procedimiento: a) Se determinaría el monto de las operaciones gravadas con el impuesto, así como las exportaciones de los últimos doce meses, incluyendo el mes al que correspondía el crédito, b) Se determinaría el total de las operaciones del mismo período, considerando a las gravadas y a las no gravadas, incluyendo a las exportaciones, c) El monto obtenido en a) se dividiría entre el obtenido en b) y el resultado se multiplicaría por cien (100), y el porcentaje resultante se

26



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

expresaría hasta con dos decimales; y, d) Este porcentaje se aplicaría sobre el monto del impuesto que hubiese gravado la adquisición de bienes, servicios, contratos de construcción e importaciones que otorgasen derecho a crédito fiscal, resultando así el crédito fiscal del mes.

Que el citado numeral agregaba que la proporción se aplicaría siempre que en un período de doce (12) meses, incluyendo el mes al que correspondía el crédito fiscal, el contribuyente hubiese realizado operaciones gravadas y no gravadas cuando menos una vez en el período mencionado.

Que en cuanto a la determinación del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos materia de autos, corresponde mencionar que conforme con los registros contables y las declaraciones juradas presentadas por la recurrente (fojas 994 a 1011, 1058 y 1064), ésta realizó durante los períodos acotados ventas gravadas y no gravadas, y toda vez que no se podía determinar las adquisiciones que habían sido destinadas a realizar operaciones gravadas o no con el impuesto, la Administración procedió a calcular el crédito fiscal siguiendo el procedimiento de prorrata a que se refería el numeral 6.2 del apartado 6 del artículo 6º del citado Reglamento, lo que no ha sido objetado por la recurrente.

Que de la revisión de la liquidación que obra a foja 1122 se aprecia que procede la aplicación del procedimiento de prorrata seguido por la Administración para determinar el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos acotados<sup>21</sup>.

Que dado que se han dejado sin efecto los reparos por presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias (para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas) y servicios prestados no devengados (para efecto de la determinación del débito del Impuesto General a las Ventas); y que se han mantenido los reparos por nota de crédito registrada como factura, transferencia gratuita, costo sin sustento documentario, servicios prestados devengados no declarados (para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta), gastos extraordinarios sin sustento, gastos sin sustento que son liberalidad y retiro de bienes<sup>22</sup>, procede que la Administración efectúe un nuevo cálculo de la prorrata del crédito fiscal y reliquide el importe de la deuda o saldo contenido en las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0000517 a 102-003-0000523 y 102-003-0000551<sup>23</sup>.

## • Multas

Que las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000764 a 102-002-0000768 y 102-002-0000772 y 102-002-0000773 (fojas 1106, 1107 y 1111 a 1115) se emitieron por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, antes de su modificación por el Decreto Legislativo Nº 953, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos

<sup>21</sup> Resulta pertinente anotar que para el cálculo del procedimiento de prorrata antes indicado, la Administración ha considerado las diferencias originadas por el registro erróneo de comprobantes de operaciones gravadas y no gravadas ocurrido en los períodos de abril, noviembre y diciembre de 2002, cuyo detalle se aprecia del Registro de Compras correspondiente a los mencionados períodos (fojas 996, 999 y 1008) y los documentos que obran a fojas 695 y 1122, lo que no ha sido objeto de cuestionamiento por parte de la recurrente.

<sup>22</sup> Corresponde mencionar que, conforme se ha verificado en la presente resolución, el procedimiento de prorrata para establecer el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos acotados, seguido por la Administración, se encuentra arreglado a ley.

<sup>23</sup> Cabe señalar, contrariamente a lo argumentado por la Administración quien afirma que la recurrente no habría esgrimido argumento contra la Resolución de Determinación Nº 102-003-0000551, y que dado que dicho valor determina un mayor saldo a favor al declarado por ésta, procede mantenerlo, que de la revisión de los recursos impugnativos presentados por aquélla (fojas 1130 a 1137 y 1175 a 1187), se observa que impugnó dicha resolución de determinación al no encontrarse conforme con su emisión y si bien ésta establece un saldo a favor, conforme se aprecia a fojas 1062 y 1064, ello no es óbice para que la Administración efectúe la reliquidación de dicho valor, conforme con lo dispuesto por este Tribunal, si producto de la redeterminación de los períodos anteriores y el arrastre del saldo a favor se originase una modificación en su cálculo, de ser el caso. Por lo tanto, lo alegado por la Administración carece de sustento.



## Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000769 a 102-002-0000771 (fojas 1108 a 1110), se emitieron por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del código en mención, esto es, por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por Ley Nº 27335, las citadas infracciones se encontraban sancionadas con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del monto aumentado indebidamente, entre otros.

Que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000766 a 102-002-0000773, fue calculada en función al tributo omitido o saldo indebidamente establecido en las Resoluciones de Determinación Nº 102-003-0000517 a 102-003-0000523, cuyos importes conforme se ha indicado precedentemente deben ser recalculados, por lo que corresponde que la Administración proceda igualmente respecto de aquellas en función al monto al que vaya ascender el tributo omitido o el saldo indebidamente establecido.

Que de otro lado, respecto a las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000764 y 102-002-0000765, se advierte que su importe fue calculado en función a las observaciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero del ejercicio 2002, por no haber incluido en la base imponible para su cálculo los ingresos mensuales por alquiler de las unidades de transporte y oficinas de propiedad de la recurrente (reparo por servicios prestados devengados no declarados), conforme se aprecia de la cédula de determinación de dichos pagos a cuenta que obra a foja 692.

Que es criterio del Tribunal Fiscal que la infracción por la que se emitieron las multas bajo análisis se configura cuando se acredita mediante la presentación de declaraciones rectificadorias (acto voluntario formal del deudor tributario) o mediante la emisión de un acto administrativo de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración, que se declararon cifras o datos falsos u omitieron circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario, en la declaración presentada por parte del indicado deudor.

Que tal como consta a fojas 1268 a 1273, en el caso de autos no se han emitido resoluciones de determinación respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002, siendo además que según se advierte de las multas en comentario (fojas 1108 a 1110), estas hacen referencia a la Orden de Fiscalización Nº 030101040410 (cuya carta obra a foja 749), así como al anexo del Resumen Estadístico de Fiscalización correspondiente a tal orden (fojas 732 y 742 a 746) referido a la determinación de los pagos a cuenta así como del aumento indebido de saldo a favor en los períodos enero y febrero de 2002 con relación a ellos, por lo que se indica que se emitirán las multas y su respectivo cálculo.

Que en tal sentido, dado que no existe acto administrativo formal que sustente la determinación que sirve de base a la infracción materia de autos, esta no ha sido acreditada, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo y que se dejen sin efecto las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000764 y 102-002-0000765.

Con los vocales Falconí Sinche, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

28



# Tribunal Fiscal

Nº 06344-8-2014

## RESUELVE:

**REVOKE** la Resolución de Intendencia Nº 1050140000799/SUNAT 29 de diciembre de 2006, en el extremo referido a los reparos por presunción de ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias (para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas), y servicios prestados no devengados (para efecto de la determinación del débito del Impuesto General a las Ventas), debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución, así como en cuanto a las Resoluciones de Multa Nº 102-002-0000764 y 102-002-0000765, las que son **DEJADAS SIN EFECTO**, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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



HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA



FALCON SINCHE  
VOCAL



IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL



Huerta Llanos  
Secretario Relator  
HL/HLL/RM/mpe.