



Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022 13:03:08 COT
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

EXPEDIENTE N° : 4917-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 18 de febrero de 2022

VISTA la apelación interpuesta por Contribuyente N° con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y el pago a cuenta del mencionado impuesto de mayo de 2008, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que se debe declarar la nulidad de la resolución apelada, toda vez, que no se ha pronunciado sobre todos los aspectos señalados en su recurso de reclamación y no se encuentra debidamente motivada, situación que vulnera sus derechos de defensa y al debido procedimiento, resultando aplicable el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 04801-5-2006, 05060-5-2006, 00072-5-2007, 4856-1-2007 y 3150-2-2009; asimismo, agrega, que al haberse detectado flagrantes omisiones al procedimiento de fiscalización, se debe declarar la nulidad del mismo, así como de los requerimientos y valores emitidos, al amparo de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que alega que al desarrollar la actividad industrial contemplada en la Ley N° 27158 y al estar ubicada en zona de frontera (Tacna) se encuentra bajo los beneficios de la citada ley, por lo que le es aplicable la tasa del 10% del Impuesto a la Renta, por la utilización de los insumos de la región y si bien algunos envases y embalajes no son de la zona, ello no implica que tal beneficio se pierda, pue no existe en la región empresas industriales que puedan proveer de envases y embalajes para elaborar su producto terminado.

Que con relación al reparo por no utilización de medios de pago, indica que mediante Ley N° 29707, se creó el procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley N° 28194; disposición que ha sido acogida en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10218-2-2011, 11318-5-2011 y 15447-1-2007; asimismo, refiere que la causalidad del gasto por el alquiler del local se encuentra acreditada con la necesidad de que en dicho inmueble funcione la empresa, y que el hecho de tener un espacio en los autoservicios implica pagar un derecho por la utilización de la marca. Afirma que los gastos por viáticos y alimentación, resultaron necesarios, a pesar que en lugares alejados no entregaban comprobantes de pago, no obstante, el gasto es real y fehaciente, por lo que al no reconocerse los mismos se ha vulnerado el principio de proporcionalidad y razonabilidad del gasto, al no compararse con los límites que establece la Ley del Impuesto a la Renta.

Que manifiesta que las compras son fehacientes pues las guías de traslado se encuentran selladas por la propia SUNAT (Control Móvil) y por SENASA, instrumentos públicos que no han sido tomados en cuenta en el proceso de fiscalización ni valorados en la etapa de reclamación, siendo que, no existe interés fiscal



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 11/03/2022 13:01:15
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
RAMIREZ MIO Luis Alberto
FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2022
13:00:52 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
JIMENEZ SUAREZ Erika
Isabel FAU 20131370645
soft
Fecha: 11/03/2022 13:04:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

con relación al reparo de ventas no registradas por la suma de S/ 43,00 contra un ingreso anual de S/ 15 173 403,00 por lo que no se debió tomar en cuenta dicho monto en aplicación del principio de economía procesal.

Que señala que el principio de no confiscatoriedad es una consecuencia directa de la protección brindada al derecho de propiedad, el que se ve fortalecido por la prohibición que se impone a la potestad tributaria en la Carta Magna. Asimismo, agrega, que se deben dejar sin efecto las resoluciones de multa impugnadas, dado que, estas se encuentran vinculadas al indebido reparo efectuado al Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos de fojas 1382 a 1388, sostiene que al haberse alegado la nulidad del procedimiento de fiscalización y la falta de motivación de los actos administrativos impugnados, solicita que se declare la prescripción de las acciones de la Administración para la determinación de la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones respecto de las deudas tributarias impugnadas, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y el pago a cuenta del mencionado impuesto de mayo de 2008; así como, las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, afirma que no se han configurado los actos de interrupción por cuanto las diligencias de notificación no se encuentran realizadas conforme a lo establecido en el artículo 104 y siguientes del Código Tributario, debido a que no se ha considerado su domicilio fiscal ni procesal. Además, indica que al tratarse de una fiscalización solo del Impuesto a la Renta constituye una fiscalización parcial, por lo que los requerimientos y sus resultados no constituyen actos de interrupción, y que, en el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolverlos.

Que además, solicita la aplicación del artículo 33 del Código Tributario, que dispone la suspensión de la aplicación de los intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal o la emisión de resolución de cumplimiento por la Administración Tributaria.

Que mediante escrito de fojas 1390 a 1412, reitera que le corresponde la aplicación de la tasa del 10% del Impuesto a la Renta, debido a que cumple con la premisa establecida en el artículo 1 de la Ley 27158, por cuanto durante los ejercicios 1998, 1999 y 2000 se encontraba exonerada del Impuesto a la Renta. Asimismo, señala que la Administración no ha efectuado un análisis adecuado de los ingresos y/o conceptos que puedan considerarse como provenientes o no de operaciones calificadas como industriales, agroindustriales o comerciales, pues se ha centrado en el análisis de cuentas, a pesar que el auditor tuvo acceso a la contabilidad y a los comprobantes de pago de ingresos, los cuales no fueron revisados ni detallados para determinar cuál era su actividad principal, por lo que no ha seguido el procedimiento legal para determinar dicha actividad y debe declararse nulo el procedimiento en este extremo.

Que respecto de los reparos por gastos registrados en la Cuenta N° 63501 - Alquiler de Local, los sustentados con recibos por honorarios y facturas relacionadas con las Cuentas N° 63.201, 63.905 y 65.909; así como, los reparos a las adquisiciones para la determinación de la renta neta imponible y los reparos a las liquidaciones de compra; sostiene que de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta vigente para el ejercicio 2008, para efecto de determinar el costo computable no existía obligación de sustentarlo con comprobantes de pago, cita las Resoluciones N° 15308-5-2012, 02933-3-2008 y 06263-2-2005. Además, señala que los gastos de alquiler con el señor Alcalá Valderrama Carlos fueron reparados por supuestamente no *"haber realizado operaciones en dicho local, más aún cuando de la revisión de la ficha RUC, el mencionado local no figura declarado como establecimiento anexo de la recurrente"*; sin embargo, ese es un análisis sesgado del principio de causalidad, exigiendo solamente su efectividad, sin tomar en cuenta su potencialidad. Cita las Resoluciones N° 261-1-2007, 5355-1-2002, 343-2-2005 y 3942-5-2005, y afirma que los gastos por alquiler de un espacio ubicado en Mega Supermercados del Cusco se



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

usaron como "utilización de cabecera", espacios para la oferta de sus productos por lo que cumplen con el principio de causalidad potencial.

Que agrega que la Administración en la apelada se desdice del reparo por no realizar la detracción al señalar que *"sin embargo, debe considerarse que el numeral 2 de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, fue derogado por la Segunda Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N° 29713, por lo que no procede el reparo del gasto y/o costo por no haberse efectuado la detracción"*.

Que además, alega que la planilla de gastos de movilidad presentada cumple con los requisitos mínimos establecidos en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 1 al 4 del inciso v) del artículo 21 de su reglamento. En cuanto a los gastos por viáticos, afirma que el gasto es deducible, incluso si no se llega a generar rentas, pues lo que importa no es la efectividad, sino su potencialidad. Respecto a los gastos de cobranza dudosa indica que acreditó *"que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha"*, es decir, el cumplimiento del requisito establecido en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento, y si en el Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008, no se observa provisión por cobranza dudosa, es que la Administración no ha verificado que esta se encuentra castigada, por lo que corresponde revocar la apelada.

Que sobre los reparos por no haberse acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, señala que el auditor no precisó la base legal que sustenta su reparo, es decir no indicó si se trata del inciso a) ó b) del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, omisión que ha impedido que pueda ejercer su derecho a contradecir y su derecho a defensa, asimismo, indica que el auditor no ha demostrado la existencia de operaciones no reales, por cuanto respecto de los proveedores

se limita a señalar algunos documentos faltantes pero no que la operación no sea real. Asimismo, afirma que por instrucciones de sus proveedores efectuó los pagos en las cuentas de terceros legalmente acreditados, lo que acredita la utilización de medios de pago y citada los Informes N°

Que en cuanto al reparo por valor de mercado de las remuneraciones, afirma que la Administración no ha demostrado que el señor sea pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad de la accionista señora de Bacigalupo y por tanto vinculado con la empresa empleadora, por lo tanto, no procede determinar el valor de mercado de su remuneración; y, sin perjuicio de ello indica que dicho valor no ha sido determinado siguiendo el procedimiento establecido.

Que finalmente, respecto al reparo por participación en las utilidades no sustentadas, afirma que la Administración en la apelada no ha considerado el análisis de la *"puesta de disposición del beneficiario"* de las referidas utilidades con lo cual se estaría cumpliendo, no siendo necesario considerar la fecha de pago, sino la fecha en que se puso a disposición de los trabajadores beneficiarios las utilidades, según el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede revocar la apelada.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente por el Impuesto a la Renta del año 2008, efectuó reparos a: los gastos de alquiler de local, movilidad, otros gastos, cuentas de cobranza dudosa, gastos registrados con recibos por honorarios y facturas por no acreditarse la causalidad y fehaciencia y/o utilización de medios de pago, a la depreciación del activo fijo, a las ventas no registradas, a las adquisiciones realizadas con liquidaciones de compra, al valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto, a la participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos de ley, así como a las adquisiciones para la determinación de la renta neta imponible y a los gastos registrados en la Cuenta N° 66 – Cargas excepcionales, reparos que han sido efectuados con arreglo a ley, lo que dio lugar a la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta; asimismo, detectó que la recurrente incurrió en las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalando además, que



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

la Resolución de Determinación N° y sus anexos se encuentra debidamente motivada y cumple con los requisitos indicados por el artículo 77 del Código Tributario.

Que además, sostuvo que en los años 2005, 2006 y 2007, la recurrente obtuvo ingresos por actividades industriales, comerciales y de servicios, siendo la actividad principal en estos tres años, las distintas a la industrial, igualmente en el año 2008, la actividad principal que generó mayores ingresos fue la comercial, como se observa del análisis de cuentas de ingresos; por lo que, correspondía que la recurrente tributará con la tasa del 30% al régimen general.

Que mediante escrito de alegatos, la Administración reiteró que la recurrente no proporcionó un mínimo de elementos de prueba que acrediten fehacientemente la realidad de las operaciones observadas, pese haber sido requerida. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08131-2-2019, que indica que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser sustentada no solo a nivel conceptual, sino aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico. Además, cita la Resolución N° 04831-9-2012, que sostiene que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste al que le corresponde acreditar lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto para la determinación de dicho impuesto.

Que respecto al reparo por gastos por viáticos, indicó que la recurrente no exhibió comprobantes de pago que sustenten los gastos por viáticos ni documento alguno que sustente su necesidad. Asimismo, cita la Resolución N° 017105-10-2011 que indica que, para la procedencia de la deducción de gastos de viaje, resulta necesario acreditar con la documentación pertinente la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada. Además, señala que a efecto de que dichos gastos de viaje (pasajes y viáticos) sean deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, de acuerdo al criterio recogido en las Resoluciones N° 11631-4-2007 y 09601-5-2004.

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1087 a 1089 y 1107), notificados¹ con arreglo a ley el 23 de octubre de 2010 (fojas 1090 y 1108), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y formales del Impuesto a la Renta del año 2008.

Que como resultado de dicho procedimiento, la Administración procedió a emitir los siguientes valores:

1. Resolución de Determinación N° (fojas 1237 a 1239), emitida por el Impuesto a la Renta del año 2008, al haberse determinado reparos: i) A los gastos registrados en la Cuenta N° 63.501 – Alquiler de Local, ii) A los gastos registrados en las Cuentas N° 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- cuentas de cobranza dudosa, iii) A los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas N° 63.201, 63.905 y 65.909, iv) A las facturas de compra por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 5 del Requerimiento N° y su resultado, v) A la depreciación del activo fijo, vi) A las ventas no registradas, vii) A las compras realizadas con liquidaciones de compra, viii) Al valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto, ix) A la participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos, x) A las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado, xi) A las

¹ Mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible, detalladas en el Punto 9 del Requerimiento N° y su resultado, y, xii) A los gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta, detalladas en el Punto 10 del Requerimiento N° y su resultado.

2. Resoluciones de Determinación N° (fojas 1240 a 1252), emitidas por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por enero a diciembre de 2008, al haberse determinado reparos a: i) Los gastos registrados en la Cuenta N° 63.501 – Alquiler de Local, ii) Los gastos registrados en las Cuentas N° 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- cuentas de cobranza dudosa, iii) Los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas 63.201, 63.905 y 65.909, iv) A facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 5 del Requerimiento N° y su resultado, v) A la depreciación del activo fijo, vi) A las ventas no registradas, vii) A las compras realizadas con liquidaciones de compra, viii) A la participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos, ix) A las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado, x) A las adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible, y xi) A los gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta .
3. Resolución de Determinación N° (fojas 1253 a 1255), girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008, por el reparo a la base imponible por venta no registrada ni declarada.
4. Resolución de Multa N° (fojas 1264 y 1265), emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.
5. Resolución de Multa N° (fojas 1266 y 1267), girada por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario.
6. Resoluciones de Multa N° (fojas 1268 a 1271), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en tal sentido, la materia en controversia consiste en determinar si las mencionadas resoluciones de determinación y de multa impugnadas, han sido emitidas con arreglo a ley; no obstante, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por la recurrente, y sobre la prescripción opuesta en etapa de apelación.

I. Nulidad del procedimiento de fiscalización

Que en este extremo la recurrente señala que, al haberse detectado flagrantes omisiones al procedimiento de fiscalización se debe declarar la nulidad del mismo, así como de los requerimientos emitidos, al amparo de lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que artículo 61 Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, aplicable al caso de autos, señalaba que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, la que puede modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa.

Que el artículo 62 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953², previa que la

² Publicado el 5 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, y que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 de dicho artículo establecía que la Administración dispone de la facultad discrecional para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de: a) Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes, b) Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y c) Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el numeral 5 del artículo 87 del mismo código establecía que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que conforme con el artículo 75 del citado código, concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso.

Que por su parte, el Reglamento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, vigente desde el 30 de junio de 2007, establece en su artículo 2, aplicable al procedimiento de fiscalización objeto de análisis, que durante el Procedimiento de Fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas. Los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del Sujeto Fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) Objeto o contenido del documento; y, g) La firma del trabajador de la SUNAT competente. La notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario.

Que el artículo 4 del referido reglamento, aplicable al caso analizado, establece que mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario. El Requerimiento, además de lo establecido en el artículo 2, deberá indicar el lugar y la fecha en que el Sujeto Fiscalizado debe cumplir con dicha obligación.

Que el artículo 6 de la referida norma establece que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, siendo que también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que el artículo 10 del mismo reglamento señala que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que en las Resoluciones Nº 00148-1-2004, 03199-5-2006, 09253-1-2007, 09402-1-2007 y 13845-3-2009, este Tribunal ha señalado que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que en rigor sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, la Administración mediante Carta Nº _____ y Requerimiento Nº _____ (fojas 1087 a 1089, 1107 y 1108), notificados con arreglo a ley el 23 de octubre de 2010 (fojas 1190 y 1108), en el domicilio fiscal de la recurrente³ mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y formales del Impuesto a la Renta del año 2008.

Que mediante el citado Requerimiento Nº _____ (fojas 1087 a 1089), la Administración requirió a la recurrente que presentara y/o exhibiera diversa documentación contable y tributaria vinculada al Impuesto a la Renta del año 2008, debiendo presentar y/o exhibir la misma el 2 de noviembre de 2010⁴, en su domicilio fiscal.

Que con escrito presentado el 2 de noviembre de 2010 (fojas 957 y 958), la recurrente dio respuesta a lo solicitado por la Administración en el mencionado Requerimiento Nº _____

Que en el Resultado del Requerimiento Nº _____ (fojas 1081 y 1082), cerrado y notificado de acuerdo a ley el 2 de noviembre de 2010 (foja 1083), mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, la Administración dejó constancia de la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente.

Que posteriormente, con Requerimiento Nº _____ y Anexos Nº 01 y 02 (fojas 1073 a 1079) notificado de acuerdo a ley el 8 de noviembre de 2010 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1080), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con: 1) Sustentar, exhibir, presentar y/o informar, documental y fehacientemente la razón por la cual el Libro de Inventarios y Balances del 01 de enero al 31 de diciembre de 2008 no consigna la información detallada de las operaciones, documentos, proveedores, clientes, deudores, acreedores, bienes, stock de mercancías, entre otros, comunicándole a su vez que ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario y que puede acogerse al régimen de gradualidad; 2) Presentar el análisis de compras y ventas de los proveedores y

³ Según se verifica del Comprobante de Información Registrada de fojas 1357 y 1358.

⁴ Si bien en el citado requerimiento en un primer momento se consignó como fecha de presentación de la documentación para el 28 de octubre de 2010, dicho plazo fue prorrogado hasta el 2 de noviembre de 2010 en virtud de la solicitud presentada por la recurrente 25 de octubre de 2010 (foja 966), la misma que fue aceptada por la Administración mediante la carta que obra a foja 1085.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

clientes según se detalla en el Punto 2 del Anexo adjunto; 3) Presentar los comprobantes de compras y medios de pago utilizados, según se detalla en el Punto 3 del Anexo adjunto; 4) Presentar la documentación y proporcionar información relacionada con la estructura organizacional del contribuyente, según se detalla en el Punto 4 del Anexo adjunto; 5) Exhibir las escrituras públicas, según se detalla en el Punto 5 del Anexo adjunto; 6) Exhibir las tarjetas de propiedad vehicular, según se detalla en el Punto 6 del Anexo adjunto; 7) Exhibir la documentación y proporcionar información relacionada con las Cuentas N° 63.501, 65.103, 65.905, 67.902 y 68.301, según se detalla en el Punto 7 del Anexo adjunto; y, 8) Exhibir la documentación relacionada con los gastos registrados, según se detalla en el Punto 8 del Anexo adjunto, debiendo presentar y/o exhibir la misma el 15 de noviembre de 2010⁵, en su domicilio fiscal.

Que en el Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 01 y 02 (fojas 1062 a 1068) notificado de acuerdo el 7 de enero de 2011 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 1070), la Administración dejó constancia de la documentación e información presentada y/o exhibida por la recurrente; asimismo, se aprecia que la analizó y evaluó, comunicándole a la recurrente, las observaciones efectuadas a la documentación e información exhibida en respuesta a los Puntos 7⁶ y 8⁷ del referido Requerimiento N°

Que mediante Requerimiento N° y Anexos N° 01 y 02 (fojas 1055 a 1060) notificado el 16 de noviembre de 2010 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia (foja 1061), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con: 1) Sustentar, exhibir, presentar y/o informar, documental y fehacientemente la razón por la cual llevaba con atraso mayor al permitido el Libro de Inventario Permanente, comunicándole a su vez que ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, acogiendo a su vez al régimen de gradualidad; 2) Exhibir la documentación relacionada con el proceso de producción, según se detalla en el Punto 2 del Anexo adjunto; 3) Exhibir los papeles de trabajo de determinación de los costos, según se detalla en el Punto 3 del Anexo adjunto; 4) Exhibir documentación relacionada con la participación de las utilidades, según se detalla en el Punto 4 del Anexo adjunto; 5) Exhibir documentación y proporcionar información relacionada con las compras y pagos realizados a algunos proveedores, según se detalla en el Punto 5 del Anexo adjunto; y, 6) Exhibir la documentación relacionada con los activos fijos del contribuyente, según se detalla en el Punto 6 del Anexo adjunto; debiendo presentar y/o exhibir la misma el 24 de noviembre de 2010⁸, en su domicilio fiscal.

Que con escrito presentado el 24 de noviembre de 2010 (fojas 576 y 577), la recurrente dio respuesta a lo requerido por la Administración en el mencionado Requerimiento N°, detallando a su vez, que la información relacionada con las compras y pagos realizados a los proveedores observados, es decir, indicó la descripción de los productos adquiridos, el lugar donde se realizaron las compras, el nombre del chofer encargado del traslado y la placa del vehículo con el que se trasladaron los bienes, la forma de pago (depósito en cuenta o en efectivo), la forma en que contactó a sus proveedores, entre otros.

⁵ Si bien en el citado requerimiento en un primer momento se consignó como fecha de presentación de la documentación para el 12 de noviembre de 2010, dicho plazo fue prorrogado hasta el 15 de noviembre de 2010 en virtud de la solicitud presentada por la recurrente 9 de noviembre de 2010 (foja 782), la misma que fue aceptada por la Administración mediante la carta que obra a foja 1071.

⁶ Con relación a la documentación y/o información relacionada con las Cuentas N° 63.501, 65. 103, 65. 905, 67.902 y 68.301.

⁷ Respecto a la documentación relacionada con los gastos detallados en el Punto 8 del Anexo adjunto al anotado requerimiento y que se encuentra detallada a foja 1062.

⁸ Si bien en el citado requerimiento en un primer momento se consignó como fecha de presentación de la documentación para el 22 de noviembre de 2010, dicho plazo fue prorrogado hasta el 24 de noviembre de 2010 en virtud de la solicitud presentada por la recurrente, la misma que fue aceptada por la Administración mediante la carta que obra a foja 1053.



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

Que en el Resultado del Requerimiento N° y Anexos N° 01 y 02 (fojas 1045 a 1050) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011, mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1052), la Administración dejó constancia de la documentación e información presentada y/o exhibida; asimismo, se aprecia que la analizó y evaluó, comunicándole a la recurrente, las observaciones efectuadas a la documentación e información solicitada.

Que posteriormente, con Requerimiento N° y Anexos N° 01 a 03 (fojas 1021 a 1043), notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1044), la Administración solicitó a la recurrente para que cumpla con: 1) Efectuar el pago y subsanar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario; 2) Exhibir la documentación relacionada con sus procesos de producción, según se detalla en el Punto 2 del anexo adjunto; 3) Exhibir los papeles de trabajo relacionados con la determinación de los costos de cada uno de los productos que produce, según se detalla en el Punto 3 del anexo adjunto; 4) Exhibir los comprobantes de pago de ventas, según se detalla en el Punto 4 del anexo adjunto; 5) Presentar sus descargos al reparo a las compras realizadas con liquidaciones de compra, según se detalla en el Punto 5 del anexo adjunto; 6) Presentar sus descargos al reparo de valor de mercado de remuneraciones registradas como gasto, según se detalla en el Punto 6 del anexo adjunto; 7) Presentar sus descargos al reparo a la participación de utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos, según se detalla en el Punto 7 del anexo adjunto; 8) Exhibir documentación y proporcionar información relacionada a las facturas de los proveedores, según se detalla en el Punto 8 del anexo adjunto; 9) Presentar sus descargos a las adquisiciones reparadas para la determinación de la renta neta imponible, según se detalla en el Punto 9 del anexo adjunto; 10) Presentar sus descargos a los gastos registrados en la Cuenta 66 – cargas excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta, según se detalla en el Punto 10 del anexo adjunto; y, 11) Proporcionar información y exhibir documentación relacionada con las facturas de los proveedores, según se detalla en el Punto 11 del anexo adjunto y en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1046), debiendo presentar y/o exhibir la misma el 19 de enero de 2011, en su domicilio fiscal.

Que con escrito presentado 19 de enero de 2011 (fojas 502 a 508), la recurrente dio respuesta a lo solicitado por la Administración en el mencionado Requerimiento N° y señaló que: i) Se está vulnerando su derecho de defensa y al debido procedimiento al requerírsele el pago y subsanar la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, dado que, la información solicitada no corresponde al giro de su negocio; ii) Le resulta aplicable la tasa del 10% del Impuesto a la Renta, según lo dispuesto en las Leyes N° 23407 y 27158; iii) No existe la obligación formal de llevar contabilidad de procesos productivos, toda vez, que realiza actividad comercial y si bien tenemos un porcentaje menor de actividad productiva, su control es manual y se denomina "Informe de Producción", el cual adjunta así como el cuadro anual de costos de producción; iv) Respecto de las Liquidaciones de Compra, afirmó que no existe ninguna obligación del comprador de corroborar en el momento si el vendedor tiene o no número de R.U.C., siendo imposible cumplir dicha obligación en tal acto; v) Se ha vulnerado el principio de proporcionalidad, dado que, SUNAT ha efectuado una comparación de la remuneración del gerente general con un trabajador de tienda; vi) Los pagos efectuados por participación de utilidades no debe gravarse con el Impuesto a la Renta, en mérito que cualquier importe pagado a favor de los trabajadores es deducible como gasto; vii) Detalló la descripción de los productos adquiridos a las empresas, el lugar donde se realizaron las compras, el nombre del chofer encargado del traslado y la placa del vehículo con el que se trasladaron los bienes, la forma de pago (depósito en cuenta o en efectivo), la forma en que contactó a sus proveedores, entre otros; viii) Detalló la forma en que desarrolló sus operaciones comerciales respecto de las adquisiciones reparadas para la determinación de la renta neta imponible, según se detalla en el punto 9 del anexo adjunto al mencionado requerimiento; y, ix) Detalló la forma en que desarrolló sus operaciones comerciales con los proveedores



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en el Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 01 (fojas 1010 a 1019) notificado de acuerdo a ley el 14 de febrero de 2011, mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1020), la Administración dejó constancia de la documentación e información presentada y/o exhibida asimismo, se aprecia que la analizó y evaluó, comunicándole a la recurrente, las observaciones efectuadas a la documentación e información solicitada. Además, el antepenúltimo párrafo del Punto 4 del citado Resultado del Requerimiento N° (foja 1016), la Administración otorgó hasta el 18 de febrero de 2011, como plazo para que la recurrente se acoja al régimen de gradualidad respecto de la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, plazo que a su vez, fue ampliado hasta el 24 de febrero de 2011, mediante la Carta N° tal como se aprecia a foja 1008, siendo que, con escritos presentados el 18 y 24 de febrero de 2011 (fojas 320 y 322), la recurrente cuestionó la citada infracción.

Que como se puede apreciar de lo expuesto, la Administración notificó a la recurrente los Requerimientos N° el 23 de octubre, 8 y 16 de noviembre de 2010 y el 7 de enero de 2011, respectivamente, mediante acuse de recibo en su domicilio fiscal vigente en las citadas fechas, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. Asimismo, se aprecia que mediante los citados requerimientos la Administración le solicitó la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, además, se aprecia que con los citados requerimientos la Administración le solicitó la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización a efectos que la recurrente pudiera ejercer su derecho de defensa dentro del procedimiento de fiscalización, observándose que los citados requerimientos cumplen los requisitos regulados por los artículos 2 y 4 del citado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización.

Que también de lo expuesto se constata que los Resultados de los Requerimientos N° fueron notificados el 2 de noviembre de 2010, 7 de enero y 14 de febrero de 2011 mediante acuse de recibo en el domicilio fiscal de la recurrente vigente en las citadas fechas, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. Además, se aprecia que estos se encuentran debidamente motivados, habiendo la Administración dado cuenta de los escritos presentados por la recurrente el 2 y 24 de noviembre de 2010 y 19 de enero de 2011, así como de la documentación adjunta a éstos y de su evaluación; asimismo, consignó los fundamentos por los que consideró válido mantener los reparos al Impuesto a la Renta del año 2008 y las sanciones impuestas por las infracciones en la que habría incurrido la recurrente, señalando la base legal respectiva, fundamentando su procedencia y cuantía, conforme se apreciará a detalle en el análisis efectuado por esta instancia sobre cada uno de los reparos y sanciones impugnados.

Que en consecuencia, se aprecia que la Administración efectuó el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente respetando el debido procedimiento, no incurriendo en vicio de nulidad alguno; por lo que no resultan amparables los alegatos de la recurrente en sentido contrario⁹.

II. Nulidad de los valores impugnados

Que la recurrente señala que se debe declarar la nulidad de los valores impugnados, dado que, estos no han sido emitidos con arreglo a ley.

Que el artículo 76 del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario señala que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el

⁹ Más aun teniendo en cuenta que la recurrente en su recurso de apelación solo indica que se han detectado flagrantes omisiones en procedimiento de fiscalización tal como se aprecia a foja 1332, sin embargo, no indica ni detalla las supuestas omisiones que se habrían suscitado.



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que al respecto, el artículo 77 del referido Código Tributario, aplicable al caso de autos, señala que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, y 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen. Asimismo, señala que, tratándose de resoluciones de multa, contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que por su parte, el numeral 4 del artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444¹⁰⁻¹¹, dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que conforme con los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 del artículo 6 de la citada ley, la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico y la exposición de las razones jurídicas y normativas que justifican el acto adoptado, el que puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del referido acto, no siendo admisibles como motivación la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. Asimismo, no constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto. Dicha apreciación distinta debe conducir a estimar parcial o totalmente el recurso presentado contra el acto impugnado.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° (fojas 1237 a 1239), emitida por el Impuesto a la Renta del año 2008, las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1240 a 1252), emitidas por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por enero a diciembre de 2008; y, la Resolución de Determinación N° (fojas 1253 a 1255), girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008, se aprecia que cumplen los requisitos regulados por el citado artículo 77 del Código Tributario, enumerando cada uno de los reparos efectuados, citando las bases legales pertinentes, y haciendo referencia expresa a los requerimientos y resultados de requerimientos en los que se sustentan tales reparos, y en los que se detallan los motivos determinantes del reparo, los fundamentos y disposiciones que los amparan.

Que asimismo, se verifica de la Resolución de Multa N° (fojas 1264 y 1265), emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, la Resolución de Multa N° (fojas 1266 y 1267), girada por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario; y, las Resoluciones de Multa N° (fojas 1268 a 1271), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del y artículo 178 del Código Tributario, contienen los fundamentos y disposiciones que la amparen; asimismo, citan los requerimientos y resultados en base a las que fueron emitidas.

¹⁰ Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que señala que en lo no previsto por este código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

¹¹ Similar redacción ha sido recogida en el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en tal sentido, se advierte que los citados valores contienen los fundamentos y disposiciones que los amparan y se encuentran debidamente motivados, siendo que de los anexos de los citados valores se pueden establecer los importes y motivos que corresponden a los reparos formulados y las sanciones impuestas, así como la base legal correspondiente, indicándose además que fueron emitidos como resultado de un procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, haciendo referencia a los requerimientos y sus respectivos resultados¹² en donde se detallan reparos efectuados, por lo que al no haberse transgredido el procedimiento legal establecido ni el derecho de defensa de la recurrente, la nulidad invocada por esta carece de sustento; siendo que cuestión distinta es la discrepancia respecto a los argumentos o fundamentos de la Administración para sustentar los valores, lo cual no conlleva a la nulidad alegada.

III. Nulidad de la apelada

Que la recurrente manifiesta que la resolución apelada es nula, toda vez, que no se ha pronunciado sobre todos los aspectos señalados en su recurso de reclamación la que además no se encuentra debidamente motivada, situación que vulnera sus derechos de defensa y al debido procedimiento, resultando aplicable el criterio expuesto por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 04801-5-2006, 05060-5-2006, 00072-5-2007, 4856-1-2007 y 3150-2-2009.

Que de conformidad con lo establecido en artículo 129 del citado Texto Único Ordenado del Código Tributario, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que de la revisión de la apelada y el Informe N° _____ que la sustenta (fojas 1307 a 1313), se advierte, que la Administración se pronunció sobre los aspectos controvertidos por la recurrente y cuanto suscitaba el expediente, así como las infracciones imputadas, respondió los alegatos formulados, y contiene los fundamentos de hecho y derecho que sustentan su fallo; por lo que, dicha resolución se encuentra motivada y no se advierte ninguna causal de nulidad que afecte su validez. Siendo, además, que su contenido es congruente con relación al análisis de los argumentos expuestos y medios probatorios presentados por la recurrente, con la conclusión a la que llegó al momento de emitir pronunciamiento respecto de la reclamación formulada contra los valores materia de autos, por lo que no se evidencia vulneración alguna a sus derechos de defensa y al debido procedimiento. Además, se aprecia que lo expuesto no contradice las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04801-5-2006, 05060-5-2006, 00072-5-2007, 04856-1-2007 y 03150-2-2009¹³ citadas por la recurrente.

IV. Prescripción

Que de conformidad con el artículo 48 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que al respecto, en las Resoluciones Nº 7948-6-2004, 5592-5-2002 y 9028-5-2001, este Tribunal ha dejado establecido que de acuerdo con lo previsto en el artículo 48 del Código Tributario, la prescripción puede oponerse en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la obligación tributaria, o en vía de excepción, esto es, como un medio de defensa previa contra un acto de la

¹² Lo que corresponde a una forma de motivar los actos administrativos regulada y validada por el numeral 6.2 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

¹³ Dichas resoluciones indican que la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Administración, en cuyo caso debe tramitarse dentro de un procedimiento contencioso tributario, pues tiene por finalidad deslegitimar la pretensión de esta última de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953¹⁴, disponía que la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 1, 2 y 4 del artículo 44 del Código Tributario prevén que el inicio el plazo de prescripción se computará: 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; 2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior; y, 3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción (numeral 4).

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981¹⁵, señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria¹⁶.

Que el inciso a) del numeral 2 del citado artículo 45, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1113¹⁷, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa¹⁸.

Que el numeral 3 del referido artículo 45, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1113, establece que el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la aplicación de las sanciones¹⁹.

Que el inciso a) del numeral 1 del artículo 46 del Código Tributario modificado por Decreto Legislativo N° 981, establece que el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

¹⁴ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 05 de febrero de 2004.

¹⁵ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 marzo 2007.

¹⁶ El citado inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1113, señala que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

¹⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012.

¹⁸ El referido a) del numeral 2 del citado artículo 45, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de la orden de pago.

¹⁹ El citado numeral 3 de artículo 45, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, establece que el plazo de prescripción de la acción de aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que también el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del citado Código Tributario, regula que el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.

Que el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1311²⁰, establece que: *"Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo."*

Que al respecto la Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo N° 1311, establece que: *"La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones."*

Que de autos se advierte que mediante su escrito de ampliación de apelación presentado el 6 de diciembre de 2021²¹ (fojas 1382 a 1385), la recurrente manifestó que se declare la prescripción de las acciones de la Administración para: la determinación de la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones respecto de las deudas tributarias impugnadas, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y el pago a cuenta del mencionado impuesto de mayo de 2008; así como, las infracciones tipificadas en los numerales 3 y 5 del artículo 175 y 1 del artículo 178 del Código Tributario. Al respecto, afirma que no se han configurado los actos de interrupción por cuanto las diligencias de notificación no se encuentran realizadas conforme a lo establecido en el artículo 104 y siguientes del Código Tributario, debido a que no se ha considerado su domicilio fiscal ni procesal. Además, indica que al tratarse de una fiscalización solo del Impuesto a la Renta constituye una fiscalización parcial, por lo que los requerimientos y sus resultados no constituyen actos de interrupción, y que, en el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolverlos.

Que en tal sentido, corresponde que este Tribunal determine si a la fecha en que la recurrente invocó la prescripción, había prescrito dichas acciones.

Que de conformidad con lo previsto por el artículo 43 del Código Tributario, el inicio del cómputo de los plazos de prescripción y el vencimiento de estos, de no haberse producido alguna causal de interrupción o suspensión, es tal como se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1

Tributo	Período/ Fecha de Infracción	Plazo	Inicio	Vencimiento del plazo	Valor	Notificación	fojas
Impuesto a la Renta	2008	4 años	01/01/2010	Primer día hábil de enero de 2014		23-05-2011	1227 1228 1239
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Enero 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013		23-05-2011	1229 1230 1240

²⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.

²¹ Mediante la mesa de partes virtual de este Tribunal.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Febrero 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1231 1241
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Marzo 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1231 1242
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Abril 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1231 1243
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Mayo 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1232 1244
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Junio 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1232 1245
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Julio 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1232 1246
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Agosto 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1233 1247
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Setiembre 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1233 1248
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Octubre 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1233 1249
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Noviembre 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1234 1250
Tasa Adicional de Impuesto a la Renta	Diciembre 2008	4 años	01/01/2010	Primer día hábil de enero de 2014	23-05-2011	1229 1234 1252
Pago a Cuenta del Impuesto a la Renta	Mayo de 2008	4 años	01/01/2009	Primer día hábil de enero de 2013	23-05-2011	1229 1236 1255
Numeral 5 del artículo 175	16-11-2010	4 años	01/01/2011	Primer día hábil de enero de 2015	23-05-2011	1256 1257 1265
Numeral 3 del artículo 175	14-02-2011	4 años	01/01/2012	Primer día hábil de enero de 2016	23-05-2011	1258 1259 1267
Numeral 1 del artículo 178	31-03-2009	4 años	01/01/2010	Primer día hábil de enero de 2014	23-05-2011	1260 1269

Que como se ha señalado precedentemente mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1087 a 1089, 1107 y 1108), notificados con arreglo a ley el 23 de octubre de 2010 en el domicilio fiscal de la recurrente²² mediante acuse de recibo, en el cual constan los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia (fojas 1090 y 1108), de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y formales del Impuesto a la Renta del año 2008. El tal sentido, en dicha fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008, de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario,

²² Según se verifica del Comprobante de Información Registrada de fojas 1357 y 1358.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

iniciándose un nuevo cómputo el 24 de octubre de 2010, el que culminaría el 24 de octubre de 2014, de no verificarse actos de interrupción y/o causales de suspensión.

Que además, la Administración notificó a la recurrente dentro del citado procedimiento de fiscalización, los Requerimientos N° el 8 y 16 de noviembre de 2010 y el 7 de enero de 2011, en su domicilio fiscal²³ mediante acuses de recibo, en los cuales constan los datos de identificación y firma de las personas que atendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario. El tal sentido, en dichas fechas se interrumpieron los plazos de prescripción de la acción para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la tasa adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008, de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, iniciándose un nuevo cómputo el 8 de enero de 2011, el que culminaría el 8 de enero de 2015, de no verificarse actos de interrupción y/o causales de suspensión.

Que también la Administración notificó el 23 de mayo de 2011, a la recurrente en su domicilio fiscal²⁴ mediante acuses de recibo, en los cuales constan los datos de identificación y firma de las personas que atendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario: la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del año 2008, las Resoluciones de Determinación N° emitidas por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta por enero a diciembre de 2008; y, la Resolución de Determinación N° girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008; por lo que, en dicha fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias contenidas en los citados valores, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del numeral 2 del citado artículo 45 del Código Tributario, iniciándose un nuevo cómputo el 24 de mayo de 2011, el que culminaría el 25²⁵ de mayo de 2015, de no verificarse actos de interrupción y/o causales de suspensión.

Que contra los citados valores la recurrente interpuso recurso de reclamación el 20 de junio de 2011 (fojas 1161 a 1176), el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012, la cual fue apelada por la recurrente el 30 de marzo de 2012 (fojas 1328 a 1336) la cual es materia de grado en la presente resolución. El tal sentido, el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y para exigir el pago de la obligación tributaria, se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario; por lo que, tales plazos se encuentran suspendidos desde el 20 de junio de 2011 hasta la fecha, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario; en tal sentido, la prescripción invocada el 6 de diciembre de 2021 por la recurrente resulta infundada.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario; y, las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del y artículo 178 del Código Tributario, se aprecia que fueron notificadas el 23 de mayo de 2011 a la recurrente en su domicilio fiscal²⁶ mediante acuses de recibo, en los cuales constan los datos de identificación y firma de las

²³ Según se verifica del Comprobante de Información Registrada de fojas 1357 y 1358.

²⁴ Según se verifica del Comprobante de Información Registrada de fojas 1357 y 1358.

²⁵ Cabe precisar que, para el cómputo de los plazos la Norma XII del Código Tributario establece:

"Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.
b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil." (El énfasis es nuestro)

²⁶ Según se verifica del Comprobante de Información Registrada de fojas 1357 y 1358.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

personas que atendieron las diligencias, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario; por lo que, en dicha fecha se interrumpió el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias contenidas en los citados valores, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del numeral 2 del citado artículo 45 del Código Tributario, iniciándose un nuevo cómputo el 24 de mayo de 2011, el que culminaría el 25 de mayo de 2015, de no verificarse actos de interrupción y/o causales de suspensión.

Que además, contra los citados valores la recurrente interpuso recurso de reclamación el 20 de junio de 2011 (fojas 1161 a 1176), el cual fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia Nº de 29 de febrero de 2012, la cual fue apelada por la recurrente el 30 de marzo de 2012 (fojas 1328 a 1336) y es materia de grado en la presente resolución. El tal sentido, el plazo de prescripción de las acciones para exigir el pago de las mismas, se suspende durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario; por lo que, tales plazos se encuentran suspendidos desde el 20 de junio de 2011 hasta la fecha, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 2 del artículo 46 del Código Tributario; en tal sentido, la prescripción invocada el 6 de diciembre de 2021 por la recurrente resulta infundada.

Que no resulta amparable el alegato de la recurrente referente a que no se han configurado los actos de interrupción por cuanto las diligencias de notificación no se encuentran realizadas conforme a lo establecido en el artículo 104 y siguientes del Código Tributario, debido a que no se ha considerado su domicilio fiscal ni procesal; pues como se ha expuesto precedentemente cada acto de interrupción analizado ha sido notificado en el domicilio fiscal de la recurrente vigente a la fecha de su notificación, mediante acuse de recibo de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto de que al tratarse de una fiscalización sólo del Impuesto a la Renta constituye una fiscalización parcial, por lo que los requerimientos y sus resultados no constituyen actos de interrupción; cabe precisar, que los actos de interrupción se rigen por la norma vigente al momento de su acaecimiento, siendo que en el caso analizado los requerimientos notificados en el procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, se realizaron cuando estaba vigente el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981²⁷, según el cual el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria; cabe precisar, que es recién con modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1113, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 5 de julio de 2012 y vigente desde el 28 de setiembre de 2012, que el citado inciso estableció como excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial; por lo que, esta última excepción no es aplicable al caso analizado, mas aún si se tiene en cuenta que es con el citado Decreto Legislativo Nº 1113 que se modificó, entre otros, el artículo 61 del Código Tributario a efectos de establecer que la fiscalización podrá ser definitiva o parcial.

Que tampoco resultan amparables los alegatos de la recurrente referentes a que la suspensión de los plazos de prescripción opera sólo por los plazos establecidos en el Código Tributario para resolver dichos recursos, pues si bien el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el artículo 3 del Decreto Legislativo Nº 1311, publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016 establece que: *"Para efectos de lo establecido en el presente artículo, la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos. En el caso de la reclamación o la apelación, la suspensión opera sólo por los plazos establecidos en el presente Código*

²⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 marzo 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Tributario para resolver dichos recursos, reanudándose el cómputo del plazo de prescripción a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para resolver respectivo. Mediante la Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado Decreto Legislativo N° 1311, se reguló que: *“La modificación del penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario se aplica respecto de las reclamaciones que se interpongan a partir de la vigencia del presente decreto legislativo y, de ser el caso, de las apelaciones contra las resoluciones que las resuelvan o las denegatorias fictas de dichas reclamaciones.”*; por lo que, teniendo en cuenta que contra los citados valores la recurrente interpuso recurso de reclamación el 20 de junio de 2011 (fojas 1161 a 1176), no resulta aplicable al caso analizado el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1311.

Que en consecuencia es materia de grado analizar si los reparos e infracciones por los que se emitieron los citados valores se encuentran arreglados a ley.

V. IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO 2008

A. Resolución de Determinación N°

Que obra a fojas 1237 a 1239 la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del año 2008, al haberse determinado reparos: i) A los gastos registrados en la Cuenta N° 63.501 – Alquiler de Local; ii) A los gastos registrados en las Cuentas N° 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- cuentas de cobranza dudosa; iii) A los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas N° 63.201, 63.905 y 65.909; iv) A las facturas de compra por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 5 del Requerimiento N° y su resultado; v) A la depreciación del activo fijo; vi) A las ventas no registradas; vii) A las compras realizadas con liquidaciones de compra, viii) Al valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto; ix) A la participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos; x) A las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 8 del Requerimiento N° 04 y su resultado; xi) A las adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible, detalladas en el Punto 9 del Requerimiento N° y su resultado; y, xii) A los gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta, detalladas en el Punto 10 del Requerimiento N° y su resultado.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979²⁸, vigente para el ejercicio 2008, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que agrega el citado artículo 20 que, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. Para tales efectos, entiéndase por:

²⁸ Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 15 marzo 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

1. Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición.
2. Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción.
3. Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente Ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Que el artículo 37 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala, aplicable al caso de autos, que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que al respecto, el último párrafo del citado artículo 37, modificado por Ley N° 28991²⁹, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que al respecto el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, a fin que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado

Que ahora bien, de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 1358), se aprecia que consignó como actividad económica principal la producción de carne y elaboración de productos cárnicos³⁰, encontrándose su domicilio fiscal en el departamento de Tacna.

a.1 Gastos registrados en la Cuenta 63501 – Alquiler de Local

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los gastos registrados

²⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 27 marzo 2007.

³⁰ Clase 15114 del CIIU.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

en la Cuenta 63501 – Alquiler de Local por la suma de S/ 32 573,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado; así como, en los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto N° 7 del Requerimiento N° 42 (fojas 1075 y 1076) notificado de acuerdo a ley el 8 de noviembre de 2010 (foja 1080), la Administración comunicó a la recurrente que según el archivo computarizado presentado, contabilizó gastos en la Cuenta 63501 - Alquiler de local por la suma de S/ 63 262,09, por lo que le solicitó presentar un análisis que contenga: mes de devengo, serie y número de comprobante de pago, proveedor, importe del gasto registrado, número de orden del recibo de arrendamiento (Formulario 1683), bien alquilado, destino y uso que le dio al bien; asimismo, le requirió que exhiba los medios de pago utilizados para la cancelación de los gastos registrados en la referida cuenta.

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó el documento denominado “Alquileres 63501” que contiene un cuadro que detalla los bienes alquilados, los proveedores, los importes pagados, los comprobantes de pago, el destino del bien y la forma de pago (foja 659). Además, presentó copias de los recibos del Banco de la Nación por el pago del Impuesto a la Renta de primera categoría efectuado con los Formularios 1683 N° , por concepto de arrendamiento de los meses de

abril y diciembre de 2008 del arrendador

Luis (fojas 333 a 335), así como las Facturas Serie 0010 N°

emitidas por

, por concepto de alquiler de espacio de los meses de diciembre de 2007, febrero, marzo y mayo a agosto de 2008 (fojas 324 a 332).

Que mediante el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1066 y 1067), notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1070), la Administración dio cuenta de la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente e indicó que esta cumplió con presentar el análisis requerido, asimismo, indicó que: i) No existen recibos de arrendamiento adicionales a los señalados por la recurrente en el citado análisis, por lo que se procederá a reparar aquellos gastos sin sustento documentario; ii) La recurrente no ha utilizado medios de pago autorizados para la cancelación del gasto por concepto de alquiler, al señor además, según el análisis presentado que el pago fue en “Efectivo”, por lo que, no habiendo exhibido ningún medio de pago al respecto y teniendo en cuenta, además, que la obligación pactada con el arrendador debe hacerse efectiva al término de cada año, según consta en el Contrato exhibido, el gasto será reparado, iii) De la revisión del análisis presentado se ha verificado que el contribuyente ha registrado “Gastos administrativos” en la Cuenta 63.501 — Alquiler de local, sin sustento documentario alguno, según se detalla en el Anexo N° 01 adjunto, y en el análisis presentado no ha consignado la información requerida al respecto; por lo que no habiendo exhibido el comprobante de pago que lo sustente, ni habiendo acreditado la necesidad del referido gasto, ni su causalidad y/o vinculación con la generación de renta, este no es deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, y, iv) La recurrente ha registrado en la Cuenta 63.501 - Alquiler de focal, gastos de alquiler sin sustento tributario alguno, según se detalla en el Anexo N° 01 adjunto, toda vez, que de la documentación exhibida y la información que obra en poder de la Administración Tributaria, la recurrente no ha acreditado la necesidad de los referidos gastos ni su causalidad y/o vinculación con la generación de renta, este no es deducible para la determinación de la renta neta imponible. Además detectó que la recurrente no efectuó la detracción respecto de algunas de las operaciones observadas.

Que la Administración sustentó los citados reparos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el inciso a) del numeral 6.2 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los artículos 3, 5 y 8 de la Ley 28194, el Decreto Legislativo 940 y la Resolución N° 183-2004/SUNAT.

Que obra a foja 1063 el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° , en el que se detalló lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Gastos Registrados en la Cuenta 63.501 no deducibles para el Impuesto a la Renta

CUADRO Nº 2

Fecha de Comprobante	Tipo Doc	Nº Documento	Nombres y/o razón social	Bien Alquilado	Destino de Uso	Forma de Pago	Gasto Registrado	Motivo Reparo
02/01/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
04/01/2008					Comercial	Efectivo	1 643,38	1
14/01/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
04/02/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1,3
08/02/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
01/03/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
04/03/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
17/03/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
01/04/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
18/04/2008					Comercial	Efectivo	870,00	1
01/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
05/05/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1,3
06/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
23/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
02/06/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/07/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
01/07/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/08/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1,3
07/08/2008	FT				Espacio en local	Efectivo	1 008,40	3,4
30/08/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
01/09/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
30/09/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3,4
01/10/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
05/11/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
14/11/2008						Efectivo	1 000,00	1,3
01/12/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	336,13	3,4
01/12/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	336,13	3,4



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

01/12/2008	FT			Utilización de casa	Efectivo	336,13	3,4
01/12/2008	RA			Comercial	Efectivo	487,50	3
05/12/2008					Efectivo	1 000,00	1,3
31/12/2008				Comercial	Efectivo	1 200,00	1
31/12/2008	RA			Comercial	Efectivo	11 304,00	2

Motivo del reparo:

- (1) No exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento.
- (2) No utilizó medio de pago autorizado.
- (3) Gasto cuya causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada por el contribuyente.
- (4) El contribuyente no efectuó la detracción correspondiente.

Que como se puede apreciar de lo expuesto, la Administración formuló reparos a los gastos registrados en la Cuenta 63501 – Alquiler de Local, debido a que la recurrente: 1. No exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento; 2. No utilizó medio de pago autorizado; 3. No acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada; y, 4. No efectuó la detracción correspondiente; por lo que se procederá analizar cada una de las citadas observaciones.

- Gastos de Alquiler no sustentados documentariamente

Que los gastos detallados en el Cuadro N° 3 fueron reparados por la Administración debido a que la recurrente no exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento (Motivo 1); y, no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada (Motivo 3).

Cuadro N° 03

Fecha de Comprobante	Tipo Doc	N° Documento	Nombres y/o razón social	Bien Alquilado	Destino de Uso	Forma de Pago	Gasto Registrado	Motivo
04/01/2008					Comercial	Efectivo	1 643,38	1
14/01/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
04/02/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1 y 3
08/02/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
04/03/2008					Comercial	Efectivo	900,00	1
18/04/2008					Comercial	Efectivo	870,00	1
05/05/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1 y 3
01/08/2008					Comercial	Efectivo	487,50	1 y 3
14/11/2008						Efectivo	1 000,00	1 y 3
05/12/2008						Efectivo	1 000,00	1 y 3
31/12/2008					Comercial	Efectivo	1 200,00	1
Total							9 875,88	

Que al respecto, debe precisarse que obra a foja 931 el Balance de Comprobación al mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente, del que se aprecia que registró en la Cuenta 63501- Gastos por concepto de "Alquiler de Local", las operaciones detalladas en el cuadro precedente.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que conforme con el inciso j) del artículo 44 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, sustituido por Decreto Legislativo N° 970³¹, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago. Tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habidos según la publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición. No se aplicará lo previsto en el presente inciso en los casos en que, de conformidad con el artículo 37 de la Ley, se permita la sustentación del gasto con otros documentos.

Que el artículo 84 de la referida ley, sustituido por Ley N° 27895, señalaba que el arrendatario se encuentra obligado a exigir del locador el recibo por arrendamiento que apruebe la Administración.

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

Que el inciso a) del numeral 6.2 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que son documentos que permitirán sustentar gasto, costo o crédito deducible para efecto tributario, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario, los recibos por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, los cuales serán proporcionados por la SUNAT.

Que según el inciso b) del artículo 1 de la Resolución de Superintendencia N° 099-2003/SUNAT, se entiende por Formulario 1683 - Impuesto a la Renta de primera categoría al recibo por arrendamiento generado por el Sistema Pago Fácil como resultado de la declaración y pago a cuenta del Impuesto a la Renta de primera categoría.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 09013-3-2007 y 2685-5-2002, entre otras, ha establecido que los gastos vinculados al alquiler de bienes deben sustentarse en los formularios aprobados por la Administración, los cuales constituyen comprobantes de pago que permiten la deducción, de acuerdo con lo previsto por el artículo 2 y el numeral 6.2 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que tal como se indicó anteriormente, en el Punto N° 7.1 del Requerimiento N° , la Administración requirió a la recurrente, entre otros, para que cumpla con indicar la serie y el número de comprobante de pago y/o el número de orden del recibo de arrendamiento (Formulario 1683), a efecto de sustentar el gasto de arrendamiento.

Que sin embargo, del documento denominado "Alquileres 63501" (foja 659) que presentó la recurrente, se aprecia que por las operaciones detalladas en el Cuadro N° 3, la recurrente no detalló los comprobantes de pago o los recibos de arrendamiento que sustentarian tales gastos, pese haber sido requerida para ello; por lo que en aplicación del inciso j) del artículo 44 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del numeral 6.2 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, corresponde mantener el reparo analizado y confirmar la apelada en este extremo.

Que debe precisarse, que si bien la recurrente presentó Formularios 1683 N° , en los que se consigna, por concepto de arrendamiento de los meses de abril y diciembre de 2008 del arrendador , estos no corresponden a las operaciones que son objeto de reparo en el Cuadro N° 3.

Que respecto a lo indicado por la recurrente respecto a que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el ejercicio 2008 no condiciona su deducción a que se sustente con comprobantes de pago, es

³¹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 24 diciembre 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

preciso anotar que los reparos materia de autos, esto es el alquiler de bienes inmuebles, constituyen gastos administrativos o de ventas, por lo que se rigen por lo estipulado en el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, careciendo de sustento lo manifestado por la recurrente.

Que al haberse mantenido el reparo analizado debido a que la recurrente no exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento (Motivo 1), no corresponde analizar la observación referida a que la recurrente no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada (Motivo 3), ni resultan pertinentes los alegatos de la recurrente sobre esta última observación.

- Gastos de Alquiler que no sustentó la causalidad y/o no presentar constancia de detracciones

Que los gastos detallados en el siguiente Cuadro N° 4 fueron reparados por la Administración debido a que la recurrente no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada (Motivo 3); y, no efectuó la detracción correspondiente (Motivo 4).

Cuadro N° 04

Fecha de Comprobante	Tipo Doc	N° Documento	Nombres y/o razón social	Bien Alquilado	Destino de Uso	Forma de Pago	Gasto Registrado	Motivo
02/01/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/03/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
17/03/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
01/04/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
06/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
23/05/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
02/06/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/07/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
01/07/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
07/08/2008	FT				Espacio en local	Efectivo	1 008,40	3 y 4
30/08/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
01/09/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
30/09/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	1 008,40	3 y 4
01/10/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
05/11/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
01/12/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	336,13	3 y 4
01/12/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	336,13	3 y 4
01/12/2008	FT				Utilización de casa	Efectivo	336,13	3 y 4
01/12/2008	RA				Comercial	Efectivo	487,50	3
Total							13 463,09	



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que los gastos de arrendamiento detallados en el citado Cuadro N° 03 de la presente resolución fueron reparados por la Administración, dado que, la recurrente no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada, así como no acreditó haber efectuado detracción correspondiente.

Que tal como se indicó anteriormente, en el Punto N° 7.1 del Requerimiento N° (fojas 1075 y 1076), la Administración solo requirió a la recurrente para que cumpla con presentar el análisis de acuerdo al detalle de foja 1075, en el que obra un cuadro que debía ser llenado por la recurrente con columnas en las que se debía especificar los bienes alquilados, los proveedores, los importes pagados, los comprobantes de pago, el destino del bien y la forma de pago; asimismo, le requirió exhibir los medios de pago utilizados para la cancelación de los gastos registrados, no obstante, no se observa que en el citado requerimiento, la Administración hubiera requerido a la recurrente para que cumpla con presentar documentación adicional que acredite la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada, ni que acredite haber efectuado la detracción correspondiente. Advirtiéndose que la recurrente presentó el documento denominado "Alquileres 63501" (foja 659), en el que detalló respecto de las operaciones detalladas en el Cuadro N° 4, los bienes alquilados, los proveedores, los importes pagados, los comprobantes de pago, el destino del bien y la forma de pago que presentó la recurrente, no observándose de los actuados que la Administración le haya requerido que sustente con las documentación correspondiente el destino que la recurrente indicó respecto de cada uno de los bienes alquilados ni que acredite haber efectuado la detracción correspondiente, esto último en los casos que corresponda.

Que sin embargo, la Administración Tributaria sustentó su reparo en el incumplimiento de la recurrente de documentación que no fue expresamente requerida, por lo que se concluye que el reparo no fue realizado de acuerdo a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo³².

- Gastos de Alquiler que no acreditó haber utilizado medios de pago

Que además del Cuadro N° 2 de la presente resolución, se aprecia que la Administración efectuó reparo al gasto de alquiler registrado a nombre de por el monto de S/ 11 304, 00 (fojas 1063 y 1067), dado que, no se acreditó haber utilizado medios de pago para la cancelación del citado gasto.

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 deberán pagarse utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, establece que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00 y que el monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que el artículo 5 de la mencionada ley señala que los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos por el artículo 3, son los depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y tarjetas de crédito expedidas en el país y cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente.

Que el artículo 8 de la referida ley dispone que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar Medios de Pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

³² Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 05459-8-2019.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que asimismo, el inciso a) del citado artículo 8, establece que para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior se deberá tener en cuenta, adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

Que tal como se indicó anteriormente, en el citado, Punto N° 7.1 del Requerimiento N° (fojas 1075 y 1076), la Administración requirió a la recurrente para que cumpla con presentar el análisis detallado a foja 1075, así como exhibir los medios de pago utilizados para la cancelación de los gastos registrados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 1067) la Administración reparó el gasto por concepto de alquiler pagado al señor , debido a que la recurrente no acreditó la utilización de medio de pago, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 3, 5 y 8 de la Ley 28194.

Que del documento denominado "Alquileres 63501" (foja 659) que presentó la recurrente, se aprecia que, por los gastos de alquiler registrados a nombre de detalló que corresponden al arrendamiento del local ubicado en el 10, por el importe de S/ 11 304, 00, el cual pagó en efectivo el 31 de diciembre de 2008 y se destinó a uso comercial. Asimismo, obra a foja 333 la copia de la constancia del Banco de la Nación del Formulario 1683 N° , en el que se consigna que corresponde al arrendamiento del período de diciembre de 2008 y detalla como arrendador a asimismo, se aprecia que el importe del monto del alquiler asciende a S/ 11 304, 00 y que el tributo resultante es de S/ 1 304,00 más un interés de S/ 33,00, por lo que registra un pago total de S/ 1 389,00, el cual se abonó el 12 de marzo de 2009.

Que de lo expuesto se concluye que el gasto que es objeto de reparo supera el límite establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a utilizar los medios de pago previstos en el artículo 5 de la citada ley; sin embargo, la recurrente no acreditó que la operación observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de citada Ley N° 28194, incluso afirmó que efectuó el pago en efectivo, por lo que, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que al haberse mantenido el reparo analizado debido a que la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago, no resulta pertinentes los alegatos de la recurrente referidos a la causalidad del gasto.

a.2 Gastos registrados en las Cuentas N° 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- Cuentas de Cobranza Dudosa

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los gastos registrados en las Cuentas N° 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- Cuentas de Cobranza Dudosa por la suma de S/ 49 021,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado; así como, en los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto N° 7 del Requerimiento N° (fojas 1075 y 1076) notificado de acuerdo a ley 8 de noviembre de 2010 (foja 1080), la Administración señaló que, según el archivo computarizado presentado, la recurrente ha contabilizado las sumas de: S/ 3 415,10 en la Cuenta 65905- Gastos de Movilidad, S/ 27 559,65 en la Cuenta 67902- Otros gastos; y, S/ 18 046,49 en la Cuenta 68301- Cuentas de Cobranza Dudosa, siendo que, en el Punto 7.2 del citado requerimiento le requirió exhibir la documentación sustentatoria de dichos gastos, tales como comprobantes de pago, contratos, planillas suscritas, entre otras. Asimismo, le solicitó exhibir la documentación mínima requerida para efectos



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

tributarios y que se señala en los incisos a1), i) y r) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e incisos f) y n) del artículo 21 de su reglamento, y toda aquella documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos de la causalidad y necesidad de dichos gastos, la vinculación de estos con la generación de renta gravada, y el cumplimiento de los requisitos de normalidad, razonabilidad y generalidad de los referidos gastos, precisándole que en caso de incumplimiento, el contribuyente no habrá acreditado la realización del gasto registrado, la fehaciencia de la operación ni su vinculación con la generación de renta gravada (principio de causalidad) ni habrá cumplido los requisitos de normalidad, razonabilidad y/o generalidad, según corresponda, procediendo a repararse para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta.

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó los documentos denominados: "Planilla de Gastos de Movilidad" y "Cuentas de Cobranza Dudosa" (fojas 642 a 656).

Que mediante el Punto 7.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1065 y 1066), notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1070), la Administración dio cuenta de la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente e indicó que la relación denominada "Planilla de Gastos de movilidad" no contiene la información mínima requerida en el inciso a1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 1 al 4 del inciso v) del artículo 21 de su reglamento, siendo además, que no exhibió ningún otro documento que sustente los gastos registrados en la Cuenta 67.902 – Otros Gastos, por lo que la citada planilla no sustenta los gastos registrados en las Cuentas 65.905 – Movilidad y 67.902 – Otros. Asimismo, indicó que la recurrente presentó el documento denominado "Cuenta de cobranza dudosa", no obstante, consideró que no cumplió con los requisitos para que las provisiones por deudas incobrables puedan deducirse para la determinación de la renta neta imponible, regulados en inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento. Además, indicó que, de la revisión del Libro de Inventarios y Balances al 31 de diciembre de 2008, verificó que la recurrente no ha registrado ninguna provisión por cobranza dudosa ni menos aún ha detallado la composición de dicha provisión; por lo que, procedió a reparar los citados gastos.

- Gastos de Movilidad - Cuenta 65.905

Que la Administración reparó los Gastos de Movilidad - Cuenta 65905, por el importe de S/ 3 415,10, por no estar sustentado de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 1 al 4 del inciso v) del artículo 21 de su reglamento.

Que el inciso a1) del artículo 37 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Legislativo N° 970³³, señala que serán deducibles los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores que sean necesarios para el cabal desempeño de sus funciones y que no constituyan beneficio o ventaja patrimonial directa de los mismos; los gastos por concepto de movilidad podrán ser sustentados con comprobantes de pago o con una planilla suscrita por el trabajador usuario de la movilidad, en la forma y condiciones que se señale en el reglamento; los gastos sustentados con esta planilla no podrán exceder, por cada trabajador, del importe diario equivalente al 4% de la Remuneración Mínima Vital Mensual de los trabajadores sujetos a la actividad privada; no se aceptará la deducción de gastos de movilidad sustentados con la planilla a que se hace referencia en el párrafo anterior, en el caso de trabajadores que tengan a su disposición movilidad asignada por el contribuyente.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el artículo 8 del Decreto Supremo N° 159-2007-EF³⁴ publicado el 16 octubre 2007, publicado el 16 octubre 2007, señala que los gastos por concepto de movilidad de los trabajadores a que se refiere el inciso a1) del artículo 37 de la ley se sustentarán con comprobantes de pago o con la planilla de gastos de movilidad, siendo que en su numeral 4) se establece que la planilla de gastos de movilidad deberá constar

³³ Publicado el 24 diciembre 2006.

³⁴ Publicado el 16 octubre 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

en documento escrito, ser suscrita por el (los) trabajador (es) usuario (s) de la movilidad y contener necesariamente la siguiente información: a. Numeración de la planilla; b. Nombre o razón social de la empresa o contribuyente; c. Identificación del día o período que comprende la planilla, según corresponda; d. Fecha de emisión de la planilla; y e. Especificar, por cada desplazamiento y por cada trabajador: i) Fecha (día, mes y año) en que se incurrió en el gasto, ii) Nombres y apellidos de cada trabajador usuario de la movilidad, iii) Número de documento de identidad del trabajador, iv) Motivo y destino del desplazamiento, y v) Monto gastado por cada trabajador.

Que de la revisión al Balance de Comprobación al mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente (foja 930), se aprecia que la recurrente registró en la Cuenta 65905 – Gastos de “Movilidad”, por el importe de S/ 3 415,10.

Que si bien obra a fojas 643 a 649 el documento denominado: “Planilla de Gastos de Movilidad”, no obstante, dicho documento no contiene la información mínima requerida en el inciso a1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso v) del artículo 21 de su reglamento, dado que, no indica los nombres y apellidos de cada trabajador usuario de la movilidad, ni el número de documento de identidad y ni está suscrito por cada trabajador.

Que por lo tanto, el reparo en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que no resulta atendible el argumento de la recurrente en cuanto indica, que en lugares alejados no se entregan comprobantes de pago que acrediten los gastos de movilidad, dado que, según lo indicado anteriormente esta pudo sustentarlos con la citada planilla de gastos de movilidad cumpliendo con los requisitos señalados en el inciso v) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo a pesar de haber sido requerida para ello.

- Otros Gastos – Cuenta 67902

Que la Administración reparó Otros Gastos – Cuenta 67902, por el importe de S/ 27 559,65, por no haberlos sustentado documentariamente.

Que de la revisión al Balance de Comprobación al mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente (foja 930), se aprecia que la recurrente registró en la Cuenta 67902 – “Otros Gastos”, por el importe de S/ 27 559,65.

Que en tal sentido, de acuerdo con lo señalado precedentemente, se tiene que a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración³⁵, la recurrente no cumplió con sustentar la deducción del gasto contabilizado en la Cuenta 67902 – Otros Gastos, por el importe de S/ 27 559,65, por lo que el citado reparo, se encuentra arreglado a ley; en tal sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Gastos Registrados en la Cuenta 68301 - Cuentas de Cobranza Dudosa

Que la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta 68301 - Cuentas de Cobranza Dudosa, por el importe de S/ S/ 18 046,49, debido a que la recurrente no cumplió con los requisitos para que las provisiones por deudas incobrables puedan deducirse para la determinación de la renta neta imponible, regulados en inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento.

³⁵ Mediante el Punto N° 7.2 del Requerimiento N°

(fojas 1075 y 1076).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que según el inciso i) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que agrega el citado inciso i) del artículo 37 que no se reconoce el carácter de deuda incobrable a: (i) Las deudas contraídas entre sí por partes vinculadas; (ii) Las deudas afianzadas por empresas del sistema financiero y bancario, garantizadas mediante derechos reales de garantía, depósitos dinerarios o compra venta con reserva de propiedad; y, (iii) Las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que al respecto, el inciso f) del artículo 21 del citado reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37 de la Ley, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas:

1. El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.
2. Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere:
 - a. Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce (12) meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y
 - b. Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.
La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.
3. Para efectos del acápite (i) del inciso i) del Artículo 37 de la Ley, adicionalmente, se entenderá que existe una nueva deuda contraída entre partes vinculadas cuando con posterioridad a la celebración del acto jurídico que da origen a la obligación a cargo del deudor, ocurre lo siguiente:
 - a. Cambio de titularidad en el deudor o el acreedor, sea por cesión de la posición contractual, por reorganización de sociedades o empresas o por la celebración de cualquier otro acto jurídico, de lo cual resultara que las partes se encuentran vinculadas.
 - b. Alguno de los supuestos previstos en el artículo 24 del Reglamento que ocasione la vinculación de las partes.
4. Para efectos del acápite (ii) del inciso i) del Artículo 37 de la Ley:
 - a. Se entiende por deudas garantizadas mediante derechos reales de garantía a toda operación garantizada o respaldada por bienes muebles e inmuebles del deudor o de terceros sobre los que recae un derecho real.
 - b. Podrán calificar como incobrables:



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- i) La parte de la deuda que no sea cubierta por la fianza o garantía.
 - ii) La parte de la deuda que no ha sido cancelada al ejecutarse la fianza o las garantías.
5. Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del Artículo 37 de la Ley:
- a. Se considera deudas objeto de renovación:
 - i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago.
 - ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.
 - b. Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de éstas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Que además, el citado artículo establece que las empresas del Sistema Financiero podrán efectuar la deducción de provisiones establecidas en el inciso i) del artículo 37 de la Ley, siempre que se encuentren vinculadas a cubrir riesgos por cuentas por cobrar diversas como reclamos a terceros, adelantos al personal, indemnizaciones reclamadas por siniestros, contratos de arrendamiento financiero resueltos pendientes de recuperación de los bienes, entre otros. No se encuentran comprendidas en el inciso i) del artículo 37 de la Ley las provisiones por créditos indirectos ni las provisiones para cubrir riesgos de mercado, entendiéndose como tal al riesgo de tener pérdidas en posiciones dentro y fuera de la hoja del balance, derivadas de movimientos en los precios de mercado, incluidos los riesgos pertenecientes a los instrumentos relacionados con tasas de interés, riesgo cambiario, cotización de las acciones, "commodities", y otros."

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06985-3-2007 y 12364-1-2009, entre otras, la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en la norma, es decir, demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor, que puede acreditarse, entre otros, con el transcurso de más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha, el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual deberá anotarse en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y, la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que de la revisión al Balance de Comprobación al mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente (foja 929), se aprecia que la recurrente registró en la Cuenta 68301 - "Cuentas de Cobranza Dudosa", el importe de S/ 18 046,49.

Que de lo actuado se verifica que la recurrente no cumplió con el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, pues esta se encuentra contabilizada en forma total y si bien obra a foja 642 el documento denominado: "Cuentas de Cobranza Dudosa", es un documento que no forma parte de un registro o libro contable, que sólo detalla los comprobantes de pago y las empresas que tendrían deuda pendiente con la recurrente; sin embargo, no aprecia de este mayor detalle ni documentación que sustente su vinculación con obligaciones generadas por su actividad comercial, la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor; por lo que, al no haber cumplido la recurrente con los



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento, corresponde confirmar la resolución apelada en dicho extremo³⁶.

Que respecto al alegato de la recurrente referente a que se trata de deudas con el transcurso de más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación, cabe precisar que si bien en el documento denominado: "Cuentas de Cobranza Dudosa", se consignan fechas correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006, la recurrente no acreditó que estas fueron objeto de renovación o prórroga expresa, pues son deducidas como gasto recién en el ejercicio 2008, ni acreditó no haberlas deducido en ejercicios anteriores.

a.3 Gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas 63201, 63905 y 65909

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas Nº 63201, 63905 y 65909, por la suma de S/ 43 273,00, sustentándose en el Requerimiento Nº y su resultado; así como, en los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el Punto Nº 8 del Requerimiento Nº (foja 1075) notificado de acuerdo a ley 8 de noviembre de 2010 (foja 1080), la Administración señaló que: "8) Respecto de los gastos registrados y que se detallan en el Anexo 02 adjunto, se le requiere exhibir la siguiente documentación: 8.1) Exhibir el original de la copia SUNAT del comprobante que sustenta el gasto, los medios de pago utilizados para el pago de los mismos y las constancias de detracciones, según corresponda; 8.2) Exhibir los informes, evaluaciones y demás documentación emitida por los proveedores que acrediten la prestación del servicio; 8.3) Exhibir la documentación interna, administrativa y cualquier otra adicional, que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte del contribuyente, 8.4) Exhibir la documentación que acredite la causalidad y necesidad de dichos gastos, la vinculación de estos con la generación de renta gravada, y el cumplimiento de los requisitos de normalidad, razonabilidad y generalidad de los referidos gastos. En caso de incumplimiento, el contribuyente no habrá acreditado la realización del gasto registrado, la fehaciencia de la operación, ni su vinculación con la generación de renta gravada (principio de causalidad), ni habrá cumplido los requisitos de normalidad, razonabilidad y/o generalidad, según corresponda, procediendo a repararse para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta".

Que en atención al citado requerimiento la recurrente presentó los Recibos por Honorarios de la Serie 001 Nº

, emitidos por

las Facturas Nº (fojas 584 a 638), copia de
emitidas por
(fojas 579, 581 y 583), así como la carta emitida por la empresa Versátil
dirigida a y recibos de pago efectuados a la citada universidad (fojas 578 y 580).

³⁶ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución Nº 19590-2-2011.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que mediante el Punto 8 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1064 y 1065), notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1070), la Administración dio cuenta de la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente e indicó que: i) Respecto al unto 8.1 del citado requerimiento, la recurrente exhibió los comprobantes requeridos, a excepción del gasto registrado en la Cuenta 65.909 por el importe de S/ 11 118,19, el mismo que será reparado con motivo de reparo "2"; ii) Respecto de los Medios de pago requeridos³⁷, esta exhibió dicha documentación en forma parcial procediéndose a reparar aquellos gastos sin medios de pago, detallados en el Anexo N° 2 con motivo de reparo "3", iii) Respecto al Punto 8.2 del anotado requerimiento, esta no exhibió ningún informe, evaluación, ni ninguna otra documentación emitida por los proveedores que acredite la prestación de los servicios, de los gastos relacionados con los comprobantes detallados en el Anexo N° 02 adjunto, con motivo de reparo "1", iv) Con relación Punto 8.3 del mencionado requerimiento, la recurrente, no exhibió ninguna documentación interna, administrativa u otra adicional que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte del contribuyente, de los gastos relacionados con los comprobantes detallados en el Anexo N° 02 adjunto con motivo de reparo "1", v) Respecto al Punto 8.4 del referido requerimiento, esta solo exhibió fotocopia simple de una carta con el logo de dirigida a ". Respecto de los demás gastos contenidos en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° la recurrente no exhibió ningún documento que acredite la causalidad y necesidad de los mismos, ni la vinculación de estos con la generación de renta gravada, y el cumplimiento de los requisitos de normalidad, razonabilidad y generalidad, señalados en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que además, mencionó, que toda vez que la recurrente no exhibió la documentación requerida en los Puntos 8.2, 8.3 y 8.4 del Anexo del Requerimiento N° , los gastos detallados en el Anexo N° 02 adjunto con motivo de reparo "1", serán reparados para la determinación de la renta neta imponible. Además, indicó, que respecto de la Factura emitida por , de la revisión de la copia simple de la carta con el logo de dirigida a ' (y no al contribuyente), se aprecia que esta consigna como beneficiarios de toldos y del servicio de pintado a terceras personas, no figurando entre ellas la recurrente, y con relación a la Factura N° de la , según el comprobante de pago exhibido, el gasto corresponde a un "Diplomado en Marketing Avanzado" a favor del señor , trabajador de la empresa en calidad de administrador; sin embargo, se aprecia que la citada persona es pariente de la accionista dentro del cuarto grado de consanguinidad y no es el único trabajador que ostenta el puesto de administrador; no obstante, la recurrente no acreditó cumplir con el requisitos de generalidad; por lo que reparo dicho gasto identificado en el Anexo N° 02 adjunto, con motivo de reparo "4".

Que en el citado Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1062), se detallaron los siguientes comprobantes de pago reparados:

Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N°

Cuadro N° 05

Cuenta	Proveedor	Tipo de Comprob.	N° Comprobante	Descripción	Importe S/	Motivo de Reparación
63201		RH		Ases. y Merc 02/08	950,00	1
63201		RH		Asesoramiento y mercadeo	1 300,00	1
63201		RH		Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH		Asesoramiento y mercadeo	600,00	1
63201		RH		Asesoramiento y mercadeo	1 500,00	1

³⁷ Respecto al Punto 8.1 del citado requerimiento.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	1 200,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	1 300,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	1 200,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	800,00	1
63201		RH	Asesoramiento y mercadeo	1 000,00	1
63201		RH	Asesoramiento en mercadeo de E	1 000,00	1
63201		RH	Ases. y Merc 03/08	132,09	1
63201		RH	Ases. y Merc marzo 08	58,57	1
63201		RH	Ases. y Merc marzo 08	97,29	1
63201		RH	Ases. y Merc 04/08	44,63	1
63201		RH	Ases. y Merc abril 08	168,95	1
63201		RH	Ases. y Merc 03/08	151,86	1
63201		RH	Ases. y Merc 02/08	74,61	1
63201		RH	Ases. y Merc 04/08	87,89	1
63201		RH	Ases. y Merc abril 08	100,85	1
63201		RH	Ases. y Merc 04/08	122,81	1
63201		RH	Ases. y Merc abril 08	49,68	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	79,94	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	36,84	1
63201		RH	Ases. y Merc 03/08	950,00	1
63201		RH	Ases. y Merc 04/08	950,00	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	950,00	1
63201		RH	Ases. y Merc	182,00	1
63201		RH	Ases. y Merc abril y mayo 08	255,34	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	84,64	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	112,04	1
63201		RH	Ases. y Merc 05/08	138,32	1
63201		RH	Asesoram. en merc	56,69	1



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

63201		RH	Ases. y Merc mayo y junio 08	187,19	1
63201		RH	Ases. y Merc 06/08	76,31	1
63201		RH	Ases. y Merc 07/08	93,42	1
63201		RH	Ases. En mercadeo junio	100,89	1
63201		RH	Ases. y Merc julio	136,22	1
63201		RH	Ases. y Merc julio	174,73	1
63201		RH	Ases. Mercadeo	239,57	1
63201		RH	Ases. y Merc 07/08	92,64	1
63201		RH	Ases. y Mercadeo junio	115,79	1
63201		RH	Ases. y Mercadeo May	85,78	1
63201		RH	Ases. y Mercadeo julio	32,16	1
63201		RH	Ases. y Mercadeo julio y agosto	315,00	1
63201		RH	Ases. y Merc 06/08	126,50	1
63201		RH	Ases. En Merc Set 08	58,00	1
63201		RH	Ases. y Merc 10/08	92,57	1
63201		RH	Ases. En Merc Oct	53,00	1
63201		RH	Ases. En mercadeo	650,00	1
63201		RH	Ases y Merc.	126,05	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	460,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	460,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo	230,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	460,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	306,60	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	306,60	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	306,60	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	280,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	325,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	400,00	1
63201		RH	Ases y Mercadeo Cusco	153,30	1
63905		FT	Evaluación de equipos, maq	1 680,70	1
63905		FT	Plan de visibilidad	12 631,00	1,3
65909		FT	Diplomado en Marketing	4 295,00	1,3,4
65909		FT		11 118,19	1,2,3
Total				55 903,85	



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Motivo del reparo:

- (1) Gasto cuya causalidad, necesidad, realización, prestación y vinculación con la generación de renta o ha sido acreditada por la recurrente.
- (2) Gasto sin comprobante.
- (3) No exhibió el medio de pago (TUO de la Ley 28194) o los exhibió por montos menores.
- (4) Gasto no deducible, según inciso II) y último párrafo del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta y el numeral 3) del inciso c) del artículo 20 de su Reglamento.

- Gastos sustentados en Recibos por Honorarios y en las Facturas N°

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el Punto 8 del Requerimiento N° , la Administración respecto de las operaciones detalladas en el Cuadro N° 5 requirió a la recurrente para que cumpla con exhibir, entre otros, los informes, evaluaciones y demás documentación emitida por los proveedores que acrediten la prestación del servicio; así como, la documentación interna, administrativa y cualquier otra adicional, que acredite la realización del servicio por parte del proveedor así como la recepción del servicio por parte del contribuyente; y, la documentación que acredite la causalidad y necesidad de dichos gastos, la vinculación de estos con la generación de renta gravada, y el cumplimiento de los requisitos de normalidad, razonabilidad y generalidad de los referidos gastos.

Que sin embargo, la recurrente solo presentó copia de los Recibos por Honorarios de la Serie 001 N°

emitidos por

(fojas 584 a 638), copia de las Facturas N°
emitidas por (fojas 581 y 583), así
como la carta emitida por la empresa dirigida a (foja 580).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (foja 1065), la Administración dejó constancia que la recurrente solo exhibió y/o presentó copia de los recibos por honorarios observados, sin embargo, aquella no exhibió ningún informe, evaluación, ni ninguna otra documentación emitida por los proveedores que acrediten la realización de los servicios consignados en los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 05 de la presente resolución.

Que al respecto cabe indicar, que de conformidad con el precitado primer párrafo del artículo 37 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que de otro lado, este Tribunal, en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores.

³⁸ Emitida por

(foja 583).

³⁹ Emitida por

(foja 581).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que asimismo, este Colegiado ha señalado en las Resoluciones Nº 00434-3-2010 y 06011-3-2010, que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución Nº 03708-1-2004, entre otras, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro.

Que de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a deducir el gasto en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, por lo que es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, criterio que ha sido recogido en la Resolución Nº 06749-3-2012, entre otras.

Que al respecto, cabe mencionar que si bien la recurrente adjuntó los recibos por honorarios que fueron emitidos por

detallados en el Cuadro Nº 05 de la presente resolución (fojas 584 a 638), así como de las Facturas Nº emitidas por (fojas 581 y 583), no obstante, según los criterios jurisprudenciales antes citados, la exhibición de los respectivos comprobantes de pago no resulta suficiente a fin de sustentar la efectiva prestación del servicio reparado, verificándose de autos que la recurrente, pese haber sido requerida expresamente no presentó documento alguno que acredite que los servicios detallados en el Cuadro Nº 5 le fueron prestados por los emisores de los recibos de honorarios y facturas observadas.

Que si bien con relación a la Factura Nº (foja 581), emitida por la empresa por concepto de "Plan de Visibilidad en el punto de venta para la marca Oreo y Multimarcas en la ciudad de Tacna- Moquegua", la recurrente adjuntó copia de Carta de foja 580 emitida por la citada empresa, no obstante, de una revisión se aprecia que fue remitida a la empresa, siendo, además, que en esta se consigna como beneficiarios de toldos y del servicio de pintado a terceras personas, no figurando la recurrente, por lo que dicha carta no acredita la prestación del servicio contenido en la mencionada Factura Nº⁴⁰ a favor de la recurrente.

Que por tanto, al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la efectiva prestación de los servicios materia de reparo, a pesar de haber sido expresamente requerida para ello, se tiene que dicho reparo se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁴⁰ Al no haber quedado acreditada la prestación del servicio contenida en ella, carece de objeto analizar el reparo también efectuado por no exhibir el medio de pago.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- Gastos sustentados en la Factura N°

Que al respecto, el último párrafo del citado artículo 37, modificado por Ley N° 28991⁴¹, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el ejercicio fiscalizado, establece que los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que mediante la Resolución N° 04831-9-2012, este Colegiado ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley del Impuesto a la Renta a efecto de la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que de acuerdo a la Resolución N° 02330-2-2005, este Tribunal ha señalado que los gastos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada y cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y, generalidad para aquellos gastos que de darse en forma singular dentro de un grupo homogéneo, podrían significar actos de liberalidad del contribuyente, cuya deducción se encuentra expresamente prohibida en la referida ley.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11211-1-2009 y 13613-4-2013 se ha establecido que tratándose de gastos educativos, estos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor, como es el caso de cursos de capacitación y no a gastos de formación profesional o que otorguen un grado académico.

Que obra a foja 579 la Factura N° por la por "Diplomado en Marketing Avanzado" en la que se consigna como participante al señor ; asimismo, se aprecia de foja 578 los recibos por los depósitos efectuados a la , no obstante, la recurrente no acreditó que el citado gasto cumpliera con el principio de generalidad, pese haber sido requerida para ello; por lo que, procede mantener el citado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- Gasto no sustentado en la Cuenta 65909

Que en este extremo la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta N° 65909, por el importe de S/ 11 118,19, dado que, la recurrente no presentó documento alguno que lo sustente, pese haber sido requerida para ello.

Que de la revisión al Balance de Comprobación al mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente (foja 930), se aprecia que la recurrente registró en la Cuenta 65909 – "Otros Gastos", por el importe de S/ 11 118,19⁴².

Que en tal sentido, de acuerdo con lo señalado precedentemente, se tiene que a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración⁴³, la recurrente no cumplió con sustentar la deducción del gasto contabilizado en la Cuenta 65909 – "Otros Gastos", por el importe de S/ 11 118,19, por lo que el

⁴¹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 27 marzo 2007.

⁴² Si bien la recurrente registró el monto de S/ 52 940,54, no obstante, la Administración solo reparó la suma de S/ 11 118,19 conforme se aprecia a foja 1065.

⁴³ Mediante el Punto 8 y Anexo N° 2 del Requerimiento N° (fojas 1073 y 1075).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

citado reparo, se encuentra arreglado a ley; en tal sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

a.4 Facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, las adquisiciones por la suma de S/ 138 704,00 dado que, la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones y/o el uso de medios de pago.

Que mediante el Punto 5 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1057) notificado de acuerdo a ley 16 de noviembre de 2010 (foja 1061), la Administración requirió a la recurrente con relación a las facturas emitidas por los proveedores

detalladas en el Anexo N° 2, para que cumpla con: i) Exhibir las guías de remisión que acredite el traslado de los bienes adquiridos; ii) Describir en forma detallada y/o pormenorizada la realización de las operaciones, señalando donde fueron entregados los bienes, identificar a las personas que intervinieron en las operaciones por parte del proveedor y por parte del contribuyente (desde que se solicita las cotizaciones y/o se solicita el pedido hasta la fecha que se paga la operación y/o recibe el bien; y, iii) Exhibir los documentos que se emitieron al momento de recibir los bienes, al momento de efectuar el pago a los proveedores, y cualquier otra documentación interna administrativa, comercial, de control, tributaria, entre otras, que acredite la realización de la operación, el pago al proveedor, la recepción del bien e ingreso al almacén por parte del contribuyente y la entrega del bien por parte del proveedor de los bienes detallados en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento.

Que en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° (foja 1055), la Administración detalló los siguientes comprobantes:

**Anexo del Requerimiento N°
Cuadro N° 06**

Nombre y/o Razón Social	Fecha emisión	Tipo Documento	N° Comprobante	Valor	IGV	Precio Compra
	18/03/2008	FT		2 631,76	500,04	3 131,80
	24/03/2008	FT		2 523,19	479,41	3 002,60
	26/03/2008	FT		2 632,10	500,10	3 132,20
	02/04/2008	FT		2 899,66	550,94	3 450,60
	08/04/2008	FT		2 731,68	519,02	3 250,70
	09/04/2008	FT		2 731,51	518,99	3 250,50
	15/04/2008	FT		2 798,32	531,68	3 330,00
	22/04/2008	FT		2 689,58	511,02	3 200,60
	23/04/2008	FT		2 732,02	519,08	3 251,10
	30/04/2008	FT		2 731,76	519,04	3 250,80
	07/05/2008	FT		2 773,78	527,02	3 300,80
	13/05/2008	FT		2 731,34	518,95	3 250,29
	20/05/2008	FT		2 899,41	550,89	3 450,30
	01/07/2008	FT		2 942,61	559,10	3 501,71



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

08/07/2008	FT	2 841,18	539,82	3 381,00
15/07/2008	FT	2 740,59	520,71	3 261,30
22/07/2008	FT	2 591,18	492,32	3 083,50
29/07/2008	FT	2 760,59	524,51	3 285,10
05/08/2008	FT	2 792,27	530,53	3 322,80
12/08/2008	FT	2 761,93	524,77	3 286,70
19/08/2008	FT	2 592,02	492,48	3 084,50
26/08/2008	FT	2 616,89	497,21	3 114,10
02/09/2008	FT	2 492,27	473,53	2 965,80
03/09/2008	FT	2 502,69	475,51	2 978,20
16/09/2008	FT	2 603,70	494,70	3 098,40
23/09/2008	FT	2 512,02	477,28	2 989,30
24/09/2008	FT	2 532,02	481,08	3 013,10
29/09/2008	FT	2 672,10	507,70	3 179,80
30/09/2008	FT	2 436,89	463,01	2 899,90
11/01/2008	FT	2 805,00	532,95	3 337,95
20/01/2008	FT	3 300,00	627,00	3 927,00
30/01/2008	FT	3 491,40	663,37	4 154,77
08/02/2008	FT	2 564,10	487,18	3 051,28
08/02/2008	FT	1 980,00	376,20	2 356,20
21/02/2008	FT	2 640,00	501,60	3 141,60
21/02/2008	FT	2 547,60	484,04	3 031,64
14/03/2008	FT	4 026,00	764,94	4 790,94
04/04/2008	FT	3 418,80	649,57	4 068,37
20/04/2008	FT	2 138,39	406,29	2 544,68
20/04/2008	FT	2 138,39	406,29	2 544,68
27/04/2008	FT	1 597,20	303,47	1 900,67
27/04/2008	FT	1 597,20	303,47	1 900,67
04/05/2008	FT	2 595,14	493,08	3 088,22
04/05/2008	FT	2 595,14	493,08	3 088,22
10/05/2008	FT	2 182,70	414,71	2 597,41
10/05/2008	FT	2 182,70	414,71	2 597,41
18/05/2008	FT	2 930,95	556,88	3 487,83
18/05/2008	FT	2 930,95	556,88	3 487,83
29/05/2008	FT	2 930,95	556,88	3 487,83
29/05/2008	FT	2 930,95	556,88	3 487,83
08/01/2008	FT	2 731,43	518,97	3 250,40



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

	15/01/2008	FT		2 882,35	547,65	3 430,00
	28/01/2008	FT		2 731,76	519,03	3 250,79
	29/01/2008	FT		2 815,46	534,94	3 350,40
	30/01/2008	FT		2 731,09	518,91	3 250,00
	06/02/2008	FT		2 647,48	503,02	3 150,50
	12/02/2008	FT		2 647,31	502,99	3 150,30
	20/02/2008	FT		2 605,55	495,05	3 100,60
	26/02/2008	FT		2 605,63	495,07	3 100,70
	27/02/2008	FT		2 773,61	526,99	3 300,60
	04/03/2008	FT		2 882,35	547,65	3 430,00
	05/03/2008	FT		2 632,61	500,20	3 132,81
	12/03/2008	FT		2 630,76	499,84	3 130,60
	21/05/2008	FT		2 899,83	550,97	3 450,80
	27/05/2008	FT		2 899,58	550,92	3 450,50
	28/05/2008	FT		2 924,54	555,66	3 480,20
	03/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50
	10/06/2008	FT		2 899,16	550,84	3 450,00
	11/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50
	17/06/2008	FT		2 647,06	502,94	3 150,00
	25/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50
	30/06/2008	FT		2 731,26	518,94	3 250,20

Que con escrito presentado el 24 de noviembre de 2010 (fojas 576 y 577), la recurrente atendió el citado requerimiento y sostuvo:

- i) **Con relación al proveedor** que las operaciones comerciales se realizaron en la ciudad de Puno, el señor identificado con DNI N° , su chofer, fue quien realizó la recepción y traslado a Tacna de la materia prima de Puno -Yunguyo, en su Camioneta Hyundai . También algunas compras de la materia prima adquiridas en Puno fueron puestas en Tacna por cuenta de su proveedor. La recepción de dicha materia prima se realizó con la evaluación de la Ingeniera de Planta - Control de Calidad en Tacna. El pago por la compra de la materia prima se realizó en efectivo o depósito en cuenta del representante legal según Carta N° del proveedor. Los requerimientos y tratos comerciales en cuanto al pedido, cantidad y precio se realizaron a través de comunicación vía celular.
- ii) **Respecto al proveedor** señaló que le vende al contado la materia prima (gorrinos beneficiados) en la ciudad de Lima. Agregó, que la recepción y pago en efectivo de dicha materia es realizado por su chofer con DNI N° ; al momento del pago el proveedor entrega la factura, guía de remisión y recibo de pago que sustenta la entrega y recepción de la materia prima, su chofer realiza su guía de remisión para el traslado de la materia prima en el Camión Chevrolet . La recepción de dicha materia prima se realiza con la evaluación de la ingeniera de Planta - Control de Calidad en Tacna. Las compras de dicha materia son



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

encargados a su chofer, los tratos comerciales en cuanto al pedido, cantidad y precio se realiza a través de comunicación vía celular.

- iii) **En cuanto al proveedor** señaló que le compró al contado y en efectivo la materia prima (gorrinos beneficiados) en la ciudad de Lima, También mencionó que la recepción y pago en efectivo de dicha materia prima es realizado por chofer con DNI N° al momento del pago el proveedor entrega la factura, su guía de remisión y recibo de pago que sustenta la entrega y recepción de la materia prima, su chofer realiza su guía de remisión para el traslado en nuestra unidad Camión Chevrolet La recepción de dicha materia prima se realizó con la evaluación de la Ingeniera de Planta Control de Calidad en Tacna. Las compras de dicha materia prima por ser perecibles y fresca son encargados a su chofer, los tratos comerciales en cuanto al pedido, la cantidad y precio se realiza a través de comunicación vía celular.

Que asimismo, adjuntó copia de las Facturas N°

así

como copia de los depósitos en efectivo efectuados en el Banco de La Nación (fojas 736 a 752).

Que mediante el Punto 5 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1048 y 1049) notificado de acuerdo a ley 19 de noviembre de 2010 (foja 1054), la Administración señaló que:

"De la revisión de la documentación exhibida, se ha detectado que el contribuyente ha presentado en forma parcial la documentación requerida, por lo que se procede a reparar las compras que se detallan en el Anexo 01 adjunto, con Motivo de reparo "1", por los siguientes motivos:

- *El contribuyente no exhibió ninguna documentación que acredite la realización de las operaciones, ni el traslado de los bienes, ni la recepción de los mismos.*
- *Los documentos denominados Registro de recepción de menudencias y/o materia prima, no consignan ninguna firma y/o sello del proveedor o su representante, que acredite la entrega del bien al contribuyente; por lo tanto, no son prueba fehaciente de la realización de las operaciones observadas,*
- *Si bien es cierto que algunas de las operaciones observadas son por importes menores al establecido en el TUO de la Ley 28194, el contribuyente tampoco ha exhibido documentación que acredite que las operaciones reparadas hayan sido canceladas mediante la utilización de Medios de pago autorizados".*

Que además, en el citado resultado del mencionado requerimiento la Administración indicó: *"Asimismo y de la revisión de la documentación exhibida, también se ha detectado que algunas facturas han sido canceladas en efectivo, a pesar que el TUO de la Ley 28194 exigía el uso de los medios de pago autorizados y en otros casos, los medios de pago exhibidos no corresponden a los proveedores y comprobantes requeridos (ya que estos han sido emitidos a nombre de terceros) según se detalla en el Anexo 01 adjunto, con Motivo de reparo "2" y "3" respectivamente. Por otro lado, se aprecia que varias facturas de compra, detalladas en el Anexo 01 adjunto, con Motivo de reparo "4" corresponden a una sola operación, y que han sido emitidas en facturas separadas con el único propósito de que el monto total del comprobante no supere los importes señalados en el art. 4° de la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, pues según se aprecia en las Guías de remisión - remitente emitidas y exhibidas por el contribuyente, las facturas de compras y las guías de remisión emitidas por el proveedor corresponden a adquisiciones de mercancías que han sido trasladadas en una sola fecha, un solo viaje y en un solo vehículo. Por lo tanto, y considerando que dichas operaciones han sido canceladas sin la utilización de medios de pagos autorizados señalados en la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, estos no resultan siendo costo y/o gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible".*



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en el citado Anexo Nº 01 del Resultado de Requerimiento Nº 1122100000458 (foja 1046), la Administración reparó lo siguientes comprobantes de pago por la suma de S/ 138 704,00, de acuerdo con el siguiente detalle:

Comprobantes de Pago Reparados

Cuadro Nº 07

Nombre y/o Razón Social	Fecha emisión	Tipo Doc	Nº Comprobante	Valor	IGV	Precio Compra	Importe Reparado	Motivo de Reparación
	20/01/2008	FT		3 300,00	627,00	3 927,00	3 300,00	1,2
	08/02/2008	FT		2 564,10	487,18	3 051,28	2 564,10	1,4
	08/02/2008	FT		1 980,00	376,20	2 356,20	1 980,00	1,4
	21/02/2008	FT		2 640,00	501,60	3 141,60	2 640,00	1,4
	21/02/2008	FT		2 547,60	484,04	3 031,64	2 547,60	1,4
	14/03/2008	FT		4 026,00	764,94	4 790,94	4 026,00	3
	04/04/2008	FT		3 418,80	649,57	4 068,37	3 418,80	3
	20/04/2008	FT		2 138,39	406,30	2 544,69	2 138,39	4
	20/04/2008	FT		2 138,39	406,30	2 544,69	2 138,39	4
	27/04/2008	FT		1 597,20	303,47	1 900,67	1 597,20	4
	27/04/2008	FT		1 597,20	303,47	1 900,67	1 597,20	4
	04/05/2008	FT		2 595,14	493,08	3 088,22	2 595,14	4
	04/05/2008	FT		2 595,14	493,08	3 088,22	2 595,14	4
	10/05/2008	FT		2 182,70	414,71	2 597,41	2 182,70	4
	10/05/2008	FT		2 182,70	414,71	2 597,41	2 182,70	4
	18/05/2008	FT		2 930,95	556,88	3 487,83	2 930,95	1,4
	18/05/2008	FT		2 930,95	556,88	3 487,83	2 930,95	1,4
	29/05/2008	FT		2 930,95	556,88	3 487,83	2 930,95	1,4
	29/05/2008	FT		2 930,95	556,88	3 487,83	2 930,95	1,4
	08/01/2008	FT		2 731,43	518,97	3 250,40	2 731,43	1
	28/01/2008	FT		2 731,76	519,04	3 250,80	2 731,76	4
	29/01/2008	FT		2 815,46	534,94	3 350,40	2 815,46	4
	26/02/2008	FT		2 605,63	495,07	3 100,70	2 605,63	4
	27/02/2008	FT		2 773,61	526,99	3 300,60	2 773,61	4
	04/03/2008	FT		2 882,35	547,65	3 430,00	2 882,35	4
	05/03/2008	FT		2 632,61	500,19	3 132,80	2,632.61	4



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

	27/05/2008	FT		2 899,58	550,92	3 450,50	2 899,58	4
	28/05/2008	FT		2 924,54	555,66	3 480,20	2 924,54	4
	03/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50	2 815,55	1
	10/06/2008	FT		2 899,16	550,84	3 450,00	2 899,16	1,4
	11/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50	2 815,55	1,4
	17/06/2008	FT		2 647,06	502,94	3 150,00	2 647,06	1
	25/06/2008	FT		2 815,55	534,95	3 350,50	2 815,55	1
	30/06/2008	FT		2 731,26	518,94	3 250,20	2 731,26	1
	26/03/2008	FT		2 632,10	500,10	3 132,20	2 632,10	4
	02/04/2008	FT		2 899,66	550,94	3 450,60	2 899,66	4
	08/04/2008	FT		2 731,68	519,02	3 250,70	2 731,68	4
	09/04/2008	FT		2 731,51	518,99	3 250,50	2 731,51	4
	22/04/2008	FT		2 689,58	511,02	3 200,60	2 689,58	4
	23/04/2008	FT		2 732,02	519,08	3 251,10	2 732,02	4
	13/05/2008	FT		2 731,34	518,95	3 250,29	2 731,34	4
	20/05/2008	FT		2 899,41	550,89	3 450,30	2 899,41	4
	22/07/2008	FT		2 591,18	492,32	3 083,50	2 591,18	4
	29/07/2008	FT		2 760,59	524,51	3 285,10	2 760,59	4
	19/08/2008	FT		2 592,02	492,48	3 084,50	2 592,02	4
	26/08/2008	FT		2 616,89	497,21	3 114,10	2 616,89	4
	02/09/2008	FT		2 492,27	473,53	2 965,80	2 492,27	4
	03/09/2008	FT		2 502,69	475,51	2 978,20	2 502,69	4
	23/09/2008	FT		2 512,02	477,28	2 989,30	2 512,02	4
	24/09/2008	FT		2 532,02	481,08	3 013,10	2 532,02	4
	29/09/2008	FT		2 672,10	507,70	3 179,80	2 672,10	4

	30/09/2008	FT		2 436,89	463,01	2 899,90	2 436,89	4
Total							138 704,23	

Motivo de reparo:

- (1) El contribuyente no exhibió ninguna documentación fehaciente que acredite la realización de la operación, el traslado de los bienes, la entrega por parte del proveedor ni la recepción por parte del contribuyente.
- (2) Adquisiciones sin medios de pago autorizados.
- (3) Los medios de pago exhibidos corresponden a terceros.
- (4) Adquisiciones sin medios de pago autorizados.

Que como se puede apreciar de lo expuesto, respecto de las operaciones consignadas en la Cuadro N° 7, la Administración formuló los siguientes reparos: 1. El contribuyente no exhibió ninguna documentación fehaciente que acredite la realización de la operación, el traslado de los bienes, la entrega por parte del proveedor ni la recepción por parte del contribuyente; 2. Adquisiciones sin medios de pago autorizados; 3. Los medios de pago exhibidos corresponden a terceros; y, 4. Adquisiciones sin medios de pago autorizados



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

- Fehaciencia de las operaciones

Que conforme con lo detallado en el Cuadro N° 07 de la presente resolución se tiene, que la Administración reparó las Facturas N°

al considerar la Administración que la recurrente no exhibió ninguna documentación fehaciente que acredite la realización de la operación.

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el Punto 5 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1057) la Administración requirió a la recurrente para que cumpla entre otros, con exhibir las guías de remisión que acrediten el traslado de los bienes adquiridos, así como los documentos que se emitieron al momento de recibir los bienes, al momento de efectuar el pago a los proveedores, y cualquier otra documentación interna administrativa, comercial, de control, tributaria, entre otras, que acredite la realización de la operación.

Que de acuerdo con las normas y los criterios jurisprudenciales antes glosados, en el inciso a.3) de la presente resolución, las facturas exhibidas y su registro contable, no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones observadas, debiéndose indicar, que el citado registro contable, constituye información contable elaborada por los contribuyentes que únicamente darían cuenta del registro de los comprobantes de pago y del ingreso y salida de dinero, por lo que no acreditan la efectiva realización de las operaciones de compra que contienen⁴⁴.

Que por tanto, al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la fehaciencia de las operaciones materia de reparo, se tiene que este se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo⁴⁵.

- Comprobantes de pago reparados por la no utilización de medios de pago

Que conforme con lo señalado en el Cuadro N° 07 de la presente resolución, se tiene que la Administración reparó las facturas identificadas sólo con Motivo de Reparó N° 3 debido a que los medios de pago exhibidos corresponden a terceros, además reparó las facturas identificadas sólo con Motivo de Reparó N° 4 debido a que a recurrente efectuó adquisiciones sin utilizar medios de pago autorizados.

Que en efecto del citado Cuadro N° 07 se tiene que la Administración reparó por los Motivos de Reparó N° 3 y 4 el gasto contenido en las Facturas N°

Que tal como se indicó anteriormente, en el Punto 5 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1057) la Administración requirió a la recurrente con relación a los proveedores , para que cumpla con:

- Exhibir las Guías de remisión que acredite el traslado de los bienes adquiridos.
- Describir en forma detallada y/o pormenorizada la realización de las operaciones, señalando donde fueron entregados los bienes, identificar a las personas que intervinieron en las operaciones por

⁴⁴ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en las Resoluciones N° 04788-2-2020 y 04803-5-2020.

⁴⁵ Al no haber quedado acreditada la fehaciencia de las operaciones de compra observadas, carece de objeto analizar el reparo también efectuado por adquisiciones que se habrían efectuado sin utilizar los medios de pago autorizados.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

parte del proveedor y por parte del contribuyente (desde que se solicita las cotizaciones y/o se solicita el pedido hasta la fecha que se paga la operación y/o recibe el bien.

- Exhibir los documentos que se emitieron al momento de recibir los bienes, al momento de efectuar el pago a los proveedores, y cualquier otra documentación interna, administrativa, comercial, de control, tributaria, entre otras, que acredite la realización de la operación, el pago al proveedor, la recepción del bien e ingreso al almacén por parte del contribuyente y la entrega del bien por parte del proveedor.

Que en el mencionado Punto 5 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1048 y 1049), la Administración señaló que: *"Asimismo y de la revisión de la documentación exhibida, también se ha detectado que algunas facturas han sido canceladas en efectivo, a pesar que el TUO de la Ley 28194 exigía el uso de los medios de pago autorizados y en otros casos, los medios de pago exhibidos no corresponden a los proveedores y comprobantes requeridos (ya que estos han sido emitidos a nombre de terceros) según se detalla en el Anexo 01 adjunto, con Motivo de reparo "2" y "3" respectivamente. Por otro lado, se aprecia que varias facturas de compra, detalladas en el Anexo 01 adjunto, con Motivo de reparo "4" corresponden a una sola operación, y que han sido emitidas en facturas separadas con el único propósito de que el monto total del comprobante no supere los importes señalados en el art. 4 de la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, pues según se aprecia en las Guías de remisión - remitente emitidas y exhibidas por el contribuyente, las facturas de compras y las guías de remisión emitidas por el proveedor corresponden a adquisiciones de mercancías que han sido trasladadas en una sola fecha, un solo viaje y en un solo vehículo. Por lo tanto, y considerando que dichas operaciones han sido canceladas sin la utilización de Medios de pagos autorizados señalados en la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, estos no resultan siendo costo y/o gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible".* (Énfasis y subrayado agregado).

Que como se puede advertir de lo expuesto, la Administración Tributaria sustentó su reparo en el incumplimiento de la recurrente de documentación que no fue expresamente requerida, esto es, no le solicitó para que cumpla con exhibir y/o presentar los medios de pago utilizados para la cancelación de las citadas facturas⁴⁶, a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa, por lo que se concluye que el reparo no fue realizado de acuerdo a ley, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo⁴⁷.

a.5 Depreciación del activo fijo

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la depreciación del activo fijo de maquinaria y equipos⁴⁸ por el importe de S/ 8 582,00, indicando como base legal los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 6 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1057) notificado de acuerdo a ley 16 de noviembre de 2010 (foja 1061), la Administración requirió a la recurrente exhibir los comprobantes de pago y los medios de pago utilizados, según corresponda, que acrediten la adquisición y el pago de los activos fijos señalados en el Anexo N° 01 adjunto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, según corresponda, asimismo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del

⁴⁶ Aunado el hecho de que los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 07, no superaban el monto de S/ 3 500,00, a excepción de las Facturas N° por lo que se debió requerir expresamente a la recurrente la utilización de los citados medios de pago, si la Administración presumía de que dichos comprobantes de pago correspondían a una sola operación comercial.

⁴⁷ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 05459-8-2019.

⁴⁸ Detallado a foja 1045.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

artículo 22 de su reglamento, le requirió señalar la base legal que sustente la utilización del porcentaje de depreciación en los casos que corresponda, de los activos señalados en el referido Anexo.

Que en el citado anexo del mencionado requerimiento que obra a foja 1056 la Administración detalló lo siguiente:

Cuadro Nº 8

Item	Activo Fijo	Nº de Comprobante	Fecha	Valor Inicial	Compras/retiros	Valor Actualizado	Tasa	Nº	Dep. Histórica	(1)	(2)	(3)
33301	01 condensador y filtro		23/04/1999	2 076,90		2 076,90	10%	12	207,69	x		
33301	Expositor vertical congelador		08/06/2001	4 785,45		4 785,45	10%	12	478,55	x		
33301	Expositor vertical congelador		08/06/2001	4 785,45		4 785,45	10%	12	478,55	x		
33301	Uniblock KW 1,1 440 V		02/12/2002	16 295,49		16 295,49	20%	12	3,259,10	x		x
33301	Agenciamiento Marítimo		06/12/2002	109,57		109,57	20%	12	21,91	x		x
33301	Manejo Doc 01 Unibloc		06/12/2002	302,76		302,76	20%	12	60,55	x		x
33301	Ser. Terminal y otro		19/12/2002	173,40		173,40	20%	12	34,68	x		x
33301	Tramites Nac. 01 Uniblo		19/12/2002	574,99		574,99	20%	12	115,00	x		x
33301	1 cajón uniblock motor		20/12/2002	226,69		226,69	20%	12	45,34	x		x
33301	Cuchilla para cutter		03/02/2003	5 654,62		5 654,62	20%	12	1 130,92	x		x
33301	Cuchilla para cutter/advalore		06/02/2003	395,12		395,12	20%	12	79,02	x		x
33301	Cuchilla para cutter/comisión		13/02/2003	113,94		113,94	20%	12	22,79	x		x
33301	12 unid. Cuchilla p/cutter		24/03/2004	6 243,08		6 243,08	20%	12	1 248,62	x	x	x
33301	01 caja cuchilla p/cutter flete		24/04/2004	16,93		16,93	20%	12	3,39	x		x
33301	01 prod. Hielo - cubo EGS-100 90698		10/05/2004	5 680,94		5 680,94	20%	12	1 136,19		x	x
33501	06 Und Estanterías		03/05/2005	2 188,24		2 188,24	10%	12	218,82	x		
33601	IGV pagado cuchillas		08/09/2005	6 261,53		6 261,53	10%	12	626,15	x	x	
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG		13/12/2005	2 884,82		2 884,82	10%	12	288,48	x		
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG Eletrc		13/12/2005	2 884,92		2 884,92	10%	12	288,49	x		
33601	01 computadora P IV Dell		15/03/2006	3 073,72		3 073,72	10%	12	307,37	x		
33601	01 computadora P IV Dell		15/03/2006	3 073,72		3 073,72	10%	12	307,37	x		
33401	01 motocicleta Honda		22/03/2006	4 644,94		4 644,94	20%	12	928,99	x	x	
33301	Un Lactera Marca Koxk		12/02/2007	2 414,11		2 414,11	20%	12	482,82	x		x
33301	Máquina embutidora Han		13/02/2007	86 510,15		86 510,15	10%	12	8 651,02		x	
33501	1 góndola Lineal 17 mts		14/02/2007	2 941,18		2 941,18	10%	12	294,12	x		
33501	1 góndola central 5 mts		17/02/2007	2 521,00		2 521,00	10%	12	252,10	x		



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

33601	01 Un Hd 658 220V/1/6	26/02/2007	3 363,92	3 363,92	10%	12	336,39	x		
33601	01 Blza Elec Digi SM-1	14/03/2007	2 945,01	2 945,01	10%	12	294,50	x		
33601	9 un. Cohes 100 Lts. Z	21/03/2007	3 728,79	3 728,79	10%	12	372,88	x		
33501	02 juegos andamios Esp	21/03/2007	4 033,61	4 033,61	10%	12	403,36	x		
33601	01 caja regis Samsun	24/03/2007	4 951,46	4 951,46	10%	12	495,15	x	x	
33501	08 juegos andamios TIP	26/03/2007	3 949,58	3 949,58	10%	12	394,96	x		
33501	40 pazantes andamios 1	30/03/2007	3 361,34	3 361,34	10%	12	336,13	x		
33301	Maquinaria embutidora	01/06/2007	36 808,71	36 808,71	10%	12	3 680,87	x	x	
33501	Paneles de cámara	25/07/2007	4 510,00	4 510,00	10%	12	451,00		x	
33601	Un extractor tipo Tur	12/09/2007	2 124,37	2 124,37	10%	12	212,44	x		
33901	Riel Metálico Panate	05/10/2007	5 530,99	5 530,99	3%	12	165,93	x	x	
33601	Un completa 1 1/2 HP	17/11/2007	4 029,59	4 029,59	10%	12	402,96	x		
33901	X adelanto Confecc Ven	05/12/2007	1 506,98	1 506,98	3%	12	45,21	x		
33601	01 Maq. Reg 2402709	19/12/2007	4 379,42	4 379,42	10%	12	437,94	x	x	
33901	X entrega de ventanas O	22/12/2007	1 506,98	1 506,98	3%	12	45,21	x		
33601	1 balanza Electr RM 40 P	02/01/2008		2 494,13	2 494,13	20%	11	457,26		x
33601	Cuchillas Laska para Kutter	01/05/2008		2 133,32	2 133,32	10%	7	1 407,78	x	x
33601	1 balanza Electr Digi RM 40 LXP	11/06/2008		2 405,02	2 405,02	25%	6	300,63	x	x
33401	Inst Una refrigeración WK5150	04/07/2008		8 823,53	8 823,53	20%	6	882,35		x
33601	1 Benq Proyector Multimedia Ans	10/07/2008		1 952,94	1 952,94	25%	6	244,12	X	x
33601	6 Pcs Cuchilla de Cutter	18/07/2008		3 265,17	3 265,17	10%	6	163,26	X	x
33301	Paneles aluminio cámara Refrig	05/09/2008		29 929,40	29 929,40	20%	4	1 995,29		x
33301	Flete paneles de aluminio - cam	09/09/2008		2 680,00	2 680,00	20%	4	178,67		x
33401	01 moto Yamaha 2007 0005192	25/10/2008		3 991,60	3 991,60	20%	2	133,05	x	x
33601	1 sistema de Seg. 50%	29/10/2008		2 607,36	2 607,36	10%	2	43,46	x	
33601	1 Siste de Videovigilancia	29/10/2008		2 607,36	2 607,36	10%	2	43,46	x	
33301	Flete 1 Maq. Cortadora	13/12/2008		1 867,20	1 867,20	20%	2	62,24	x	x

Documentación e información requerida:

- (1) Exhibir el comprobante de pago que sustente la adquisición.
- (2) Exhibir el medio de pago y/o documento que acredite el pago.
- (3) Señalar la base legal que sustente la tasa de depreciación utilizada.

Que mediante el Punto 6 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (foja 1048) notificado de acuerdo a ley 7 de enero de 2011 (foja 1052), la Administración señaló que: "(...) el contribuyente exhibió un archivador conteniendo comprobantes de pago y medios de pago utilizados, a excepción de los comprobantes de pago y Medios de pago relacionados con los activos fijos o detallados en el Anexo 02 adjunto, con **Motivo de reparo "1" y "2"** respectivamente, por lo que la depreciación provisionada



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

relacionada con estos será reparada para la determinación de la renta neta imponible. Respecto a la base legal requerida, que sustente la utilización de una tasa de depreciación mayor a la establecida en el art. 40 de la Ley del Imp. a la Renta y el inc. b) del art. 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente no efectuó descargo alguno, ni señaló ninguna base legal que sustente la tasa de depreciación utilizada; por lo que se ha procedido a recalcular la depreciación permitida, de acuerdo a los porcentajes señalados para efecto tributario, según se detalla en el Anexo 02 adjunto, **con Motivo de reparo "3"**.

Que en el mencionado Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N°

(foja 1045), la Administración detalló lo siguiente:

Cuadro N° 9

Item	Activo Fijo	Fecha de Comprobante	Valor Activo	Tasa	N° de mes	Prov. Deprec. Ejerc. (Cta. 68)	Motivo Reparos	% Deprec. Permitida	Deprec. Permitida	Reparo a Prov. Deprec. Ejerc.
33301	01 condensador y filtro	23/04/1999	2 076,90	10%	12	207,69	1	-	0,00	207,69
33301	Uniblock KW 1,1 440 V	02/12/2002	16 295,49	20%	12	3,259,10	3	10%	1,629,55	1,629,55
33301	Agenciamiento Marítimo	06/12/2002	109,57	20%	12	21,91	3	10%	10,96	10,95
33301	Manejo Doc 01 Unibloc	06/12/2002	302,76	20%	12	60,55	3	10%	30,28	30,27
33301	Ser. Terminal y otro	19/12/2002	173,40	20%	12	34,68	3	10%	17,34	17,34
33301	Tramites Nac. 01 Uniblo	19/12/2002	574,99	20%	12	115,00	3	10%	57,50	57,50
33301	1 cajón uniblock motor	20/12/2002	226,69	20%	12	45,34	3	10%	22,67	22,67
33301	Cuchilla para cutter	03/02/2003	5 654,62	20%	12	1 130,92	3	10%	565,46	565,46
33301	Cuchilla para cutter/advalore	06/02/2003	395,12	20%	12	79,02	3	10%	39,51	39,51
33301	Cuchilla para cutter/comisión	13/02/2003	113,94	20%	12	22,79	3	10%	11,39	11,40
33301	12 unid. Cuchilla p/cutter	24/03/2004	6 243,08	20%	12	1 248,62	3	10%	624,31	624,31
33301	01 caja cuchilla p/cutter flete	24/04/2004	16,93	20%	12	3,39	3	10%	1,69	1,70
33301	01 prod. Hielo - cubo EGS-100 90698	10/05/2004	5 680,94	20%	12	1 136,19	3	10%	568,09	568,10
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG	13/12/2005	2 884,82	10%	12	288,48	1		0,00	288,48
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG Eletrc	13/12/2005	2 884,92	10%	12	288,49	1		0,00	288,49
33401	01 motocicleta Honda	22/03/2006	4 644,94	20%	12	928,99	2		0,00	928,99
33301	Un Lactera Marca Koxk	12/02/2007	2 414,11	20%	12	482,82	3	10%	241,41	241,41
33601	01 caja regis Samsum	24/03/2007	4 951,46	10%	12	495,15	1,2		0,00	495,15
33601	01 Maq. Reg 2402709	19/12/2007	4 379,42	10%	12	437,94	1,2		0,00	437,94
33601	1 Balanza Electr RM 40 p	22/01/2008	2 494,13	20%	11	457,26	3	10%	228,63	228,63
33601	1 balanza Electr Digi RM 40 LXP	11/06/2008	2 405,02	25%	6	300,63	3	10%	120,25	180,38
33401	Inst Una refrigeración WK5150	04/07/2008	8 823,53	20%	6	882,35	3	10%	441,18	441,17
33601	1 Benq Proyector Multimedia Ans	10/07/2008	1 952,94	25%	6	244,12	3	10%	97,65	146,47



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

33301	Paneles aluminio cámara Refrig	05/09/2008	29 929,40	20%	4	1 995,29	3	10%	997,65	997,64
33301	Flete paneles de aluminio - cam	09/09/2008	2 680,00	20%	4	178,67	3	10%	89,33	89,34
33301	Flete 1 Maq. Cortadora	13/12/2008	1 867,20	20%	2	62,24	3	10%	31,12	31,12
Total									8 581,65	

Motivo de reparo:

1 - No exhibió comprobante de pago.

2 - No exhibió medio de pago autorizado.

3 - Tasa de depreciación mayor al establecida en la Ley del Imp. a la Renta y su reglamento.

Que el inciso f) del artículo 37 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

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

Que el artículo 40 de la citada ley menciona que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento, y que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, se depreciarán aplicando el porcentaje que resulte de la siguiente tabla:

	BIENES	PORCENTAJE ANUAL DE DEPRECIACIÓN HASTA UN MÁXIMO DE:
1.	Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca.	25%
2.	Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general.	20%
3.	Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina	20%
4.	Equipos de procesamiento de datos.	25%
5.	Maquinaria y equipo adquirido a partir del 1.1.91.	10%
6.	Otros bienes del activo fijo	10%

Que el mencionado inciso b) del artículo 22 del anotado reglamento señala que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, y en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable,



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 12056-3-2009 que en la determinación de la renta neta gravada son deducibles las depreciaciones de los bienes del activo fijo a partir del mes en que sean utilizados en la generación de rentas gravadas, siempre que la depreciación se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables y que no se exceda de los porcentajes establecidos en las normas que rigen el Impuesto a la Renta.

- Bienes del activo fijo por los que no se presentó comprobantes de pago

Que tal como se indicó anteriormente, mediante el mencionado Punto Nº 6 del Anexo del Requerimiento Nº (foja 1057), la Administración requirió a la recurrente exhibir entre otros, los comprobantes de pago, que acrediten la adquisición de los activos fijos señalados en el Cuadro Nº 08 de la presente resolución⁴⁹, entre los cuales se encontraban los siguientes bienes: 01 Condensador y filtro, 01, 01 balanza elect. Digi x 15 KG, 01 balanza elect. Digi x 15 KG Eletrc, 01 caja Regis Samsun, y 01 Maq. Reg 2402709.

Que en el Punto 6 del Anexo del Resultado del Requerimiento Nº (foja 1047) la Administración señaló que la recurrente no exhibió los comprobantes de pago de los bienes detallados en el considerando anterior, por lo que procedió a repararlos con Motivo de reparo "1", tal como se aprecia a foja 1045, de acuerdo con el siguiente detalle:

Cuadro Nº 10

Item	Activo Fijo	Valor Activo	Tasa	Nº de mes	Prov. Deprec. Ejerc (Cta. 68)	Motivo Reparos	% Deprec. Permitida	Deprec. Permitida	Reparo a Prov. Depre Ejerc
33301	01 Condensador y filtro	2 076,90	10%	12	207,69	1	-	0.00	207,69
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG	2 884,82	10%	12	288,48	1	-	0.00	288,48
33601	01 balanza elec. Digi x 15 KG Eletrc	2 884,92	10%	12	288,49	1	-	0.00	288,49
33601	01 caja Regis Samsun	4 951,46	10%	12	495,15	1,2	-	0.00	495,15
33601	01 Maq. Regis 2402709	4 379,42	10%	12	437,94	1,2	-	0.00	437,94
Total									1 717,75

Motivo de reparo:

- (1) No exhibió comprobante de pago.
- (2) No exhibió medio de pago y/o documento que acredite el pago.

Que en tal sentido, dado que, la recurrente no presentó los comprobantes de pago, que acrediten la adquisición de los citados bienes ni el valor de los mismos, ni otro documento que lo acredite, pese haber sido requerida para ello, por lo tanto, no procedía la deducción de depreciación de aquellos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley⁵⁰, procediendo mantenerlo en este extremo y confirmar la apelada en dicho extremo.

- Bien del activo fijo por el cual no se exhibió el medio de pago

Que conforme se señaló anteriormente, mediante el mencionado Punto 6 del Anexo del Requerimiento Nº (fojas 1056 y 1057), la Administración requirió a la recurrente exhibir entre otros, el medio de pago utilizado, respecto de la adquisición de la "motocicleta Honda".

⁴⁹ Los cuales se encuentran detallados en el Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº que obra a foja 1056.

⁵⁰ Al no haber quedado acreditada la adquisición y propiedad de los bienes depreciados, carece de objeto analizar el reparo también efectuado por no exhibir el medio de pago (motivo de reparo "2").



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en el Punto 6 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1045 y 1048) la Administración señaló que la recurrente no exhibió el comprobante de pago del bien señalado en el considerando anterior, por lo que procedió a repararlo con Motivo de Reparación "2", tal como se aprecia a foja 1045, de acuerdo con el siguiente detalle:

Cuadro N° 11

Item	Activo Fijo	Fecha del Comprobante	Valor Activo	Tasa	N° de mes	Prov. Deprec. Ejerc (Cta. 68)	Motivo Reparación	% Deprec. Permitida	Deprec. Permitida	Reparación a Prov. Deprec. Ejerc
33401	01 motocicleta Honda	23/03/2006	4 644,94	20%	12	928,99	2	0%	0,00	928,99

Motivo de reparación:

(2) No exhibió medio de pago autorizado.

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194⁵¹, Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada norma, antes de la modificatoria introducida mediante Decreto Legislativo N° 975⁵², disponía que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de cinco mil nuevos soles (S/. 5 000,00) o mil quinientos dólares americanos (US\$ 1 500,00).

Que el artículo 5 de la misma norma señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizaran en los supuestos previstos en el artículo 3° de dicha norma, serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de dicha ley señala que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios, a cuyo efecto el inciso a) del citado artículo dispone que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

Que agrega el citado artículo 8, que en caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir, entre otros, costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con lo señalado por la propia Administración en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° de foja 1056, la citada Motocicleta Honda fue adquirida mediante Comprobante de Pago

⁵¹ Cabe precisar que la Ley N° 28194 se publicó el 26 de marzo de 2004, en tanto que, su texto único ordenado se publicó el 23 de setiembre de 2007.

⁵² Publicado el 15 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Nº emitido el 22 de marzo de 2006, por la suma de S/ 4 644,94, no obstante, a dicha fecha la obligación para utilizar medios de pago era a partir de S/ 5 000,00.

Que en tal sentido, toda vez, que la recurrente en la fecha que adquirió el citado bien no se encontraba obligada a utilizar los citados medios de pago, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente.

- Bienes del activo fijo depreciados en exceso

Que tal como se ha señalado precedentemente, mediante el Punto 6 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1057) la Administración requirió a la recurrente, entre otros, señalar la base legal que sustente la utilización del porcentaje de depreciación en los casos que corresponda, de los activos señalados en el Anexo del citado Requerimiento N° detallado en el Cuadro N° 08 de la presente resolución⁵³.

Que mediante el Punto 6 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1047 y 1048) la Administración señaló que la recurrente no efectuó descargo alguno, ni señaló ninguna base legal que sustente la tasa de depreciación utilizada; por lo que procedió a recalcular la depreciación permitida, de acuerdo a los porcentajes señalados para efecto tributario, según se detalla en el Anexo N° 02 adjunto, con Motivo de reparo "3", conforme se aprecia a foja 1045, de acuerdo con el siguiente detalle:

Cuadro N° 12

Item	Activo Fijo	Valor Activo	Tasa	N° de mes	Prov. Deprec. Ejerc (Cta. 68)	Motivo Reparó	% Deprec. Permitida	Deprec. Permitida	Reparo a Prov. Deprec Ejerc
33301	Uniblock KW 1,1 440 V	16 295,49	20%	12	3 259,10	3	10%	1 629,55	1 629,55
33301	Agenciamiento Marítimo	109,57	20%	12	21,91	3	10%	10,96	10,95
33301	Manejo Doc 01 Uniblock	302,76	20%	12	60,55	3	10%	30,28	30,27
33301	Ser. Terminal y otro	173,40	20%	12	34,68	3	10%	17,34	17,34
33301	Tramites Nac. 01 Uniblo	574,99	20%	12	115,00	3	10%	57,50	57,50
33301	1 cajón uniblock motor	226,69	20%	12	45,34	3	10%	22,67	22,67
33301	Cuchilla para cutter	5 654,62	20%	12	1 130,92	3	10%	565,46	565,46
33301	Cuchilla para cutter/advalore	395,12	20%	12	79,02	3	10%	39,51	39,51
33301	Cuchilla para cutter/comisión	113,94	20%	12	22,79	3	10%	11,39	11,40
33301	12 unid. Cuchilla p/cutter	6 243,08	20%	12	1 248,62	3	10%	624,31	624,31
33301	01 caja cuchilla p/cutter flete	16,93	20%	12	3,39	3	10%	1,69	1,70
33301	01 prod. Hielo - cubo EGS-100 90698	5 680,94	20%	12	1 136,19	3	10%	568,09	568,10
33301	Un Lactera Marca Koxk	2 414,11	20%	12	482,82	3	10%	241,41	241,41
33601	1 balanza Electr RM 40 P	2 494,13	20%	11	457,26	3	10%	228,63	228,63
33601	1 Balanza Electr Digi RM 40 LXP	2 405,02	25%	6	300,63	3	10%	120,25	180,38

⁵³ Lo que además se puede corroborar a foja 1056.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

33401	Inst Una refrigeración WK5150	8 823,53	20%	6	882,35	3	10%	441,18	441,17
33601	1 Benq Proyector Multimedia Ans	1 952,94	25%	6	244,12	3	10%	97,65	146,47
33301	Paneles aluminio camara Refrig	29 929,40	20%	4	1 995,29	3	10%	997,65	997,64
33301	Flete paneles de aluminio - cam	2 680,00	20%	4	178,67	3	10%	89,33	89,34
33301	Flete 1 Maq. Cortadora	1 867,20	20%	2	62,24	3	10%	31,12	31,12
Total									5 934,92

Motivo de reparo:

(3) Tasa de depreciación mayor al establecida en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Que teniendo en cuenta lo expuesto en las normas legales antes glosadas al activo fijo denominado maquinaria y equipo, así como otros bienes del activo fijo, le resultan de aplicación la tasa del 10% y teniendo en cuenta que la recurrente no sustentó las razones por las que aplicó la tasa del 20%, pese haber sido requerida para ello, procede mantener el reparo formulado y por ende corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo⁵⁴.

a.6 Ventas no registradas

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por la suma de S/ 143,00, por ventas no registradas, indicando como base legal los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que asimismo, del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, concepto de depreciación del activo fijo de maquinaria y equipos⁵⁵ por el importe de S/ 8 582,00, indicando como base legal los artículos 37 y 40 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (fojas 1040 y 1041) notificado de acuerdo a ley 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración requirió a la recurrente para que cumpla con exhibir los siguientes comprobantes de pago:

Cuadro N° 13

Tipo	Serie	Número
Factura	50	
Factura	60	
Factura	100	
Factura	101	
Factura	102	
Factura	201	
Factura	206	
Factura	808	
N/Crédito	206	
N/Crédito	60	

⁵⁴ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución N° 013559-10-2011.

⁵⁵ Detallado a foja 1045.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que mediante escrito de 18 de enero de 2011 (foja 506), la recurrente dio respuesta al citado Requerimiento N° , y señaló que: "Sobre el Punto Cuatro. - Se adjunta los comprobantes de pago de ventas

Las Facturas de la Serie están anuladas y registradas en el ejercicio 2001 se adjunta fotocopia del registro de ventas y comprobante de información registrada. Las Facturas Serie están en blanco y se han extraviado, las Facturas Serie están en blanco y se han extraviado, las Facturas Serie están en blanco y se han extraviado, la N/C Serie se ha extraviado, las N/C Serie se han extraviado para lo cual se adjunta la denuncia por pérdida de dichos comprobantes".

Que mediante el Punto 4 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (foja 1016), notificado de acuerdo a ley 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración señaló que: "De la revisión de los comprobantes exhibidos, se ha detectado que el contribuyente ha realizado operaciones de venta según facturas emitidas con fechas 01 de abril del 2008 y 01 de mayo del 2008, y por los importes de S/. 11.98 (valor de venta) y S/. 131.22 (valor de venta), respectivamente, las cuales no han sido anotadas en su Registro de Ventas ni declarada en su D.J. Anual del Impuesto a la Renta 2008, por lo que se le comunica que ha incurrido en la infracción tipificada en el art. 175 num. 3) del Código Tributario". (Énfasis y subrayado agregado).

Que sobre el particular, cabe señalar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06263-2-2005, 11359-2-2007 y 01251-3-2008, entre otras, el Registro de Ventas no constituye base para establecer reparos al Impuesto a la Renta, por lo que la Administración no puede realizar reparos al Impuesto a la Renta basándose únicamente en las anotaciones realizadas en dicho registro, sin efectuar otras comprobaciones, siendo más bien los Libros Diario y Mayor los que permiten establecer si una determinada operación fue reconocida como ingreso y, en este sentido, si tuvo incidencia en la determinación de la renta neta imponible⁵⁶.

Que además, como se puede advertir de lo expuesto, la Administración en el Punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (fojas 1040 y 1041) sólo le requirió a la recurrente para que cumpla con exhibir los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 13; sin embargo, sustentó su reparo en que las Facturas N° no han sido anotadas en su Registro de Ventas ni declaradas en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2008; y, las reparó como ingresos omitidos, observación cuyo sustento no fue expresamente requerida a la recurrente a efectos que ejerza su derecho de defensa en el procedimiento de fiscalización; por lo que, se concluye que el reparo no se encuentra debidamente sustentado; por lo que, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuesto por la recurrente con relación a dicho reparo.

a.7 Adquisiciones realizadas con Liquidaciones de Compra

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por la suma de S/ 68 111,00 a las adquisiciones realizadas con Liquidaciones de Compra⁵⁷, dado que, dichos documentos

⁵⁶ En efecto, mientras que para los Registros de Ventas y Compras resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación (ingreso, gasto y/o costo, según corresponda) ya que, por ejemplo, mientras para el Impuesto General a las Ventas los anticipos recibidos de clientes dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto a la obligación de registrar la operación, para efectos contables los cobros que se realizan antes que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el Libro Diario y en el Libro Mayor como una obligación con terceros (es decir, en una cuenta del pasivo) y sólo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos.

⁵⁷ Detalladas a fojas 1023 a 1035.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

no cumplen con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago (foja 1040); indicando como base legal el artículo 37 e inciso j) del artículo 44⁵⁸ de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros y sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° (fojas 1040) notificado de acuerdo a ley 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración requirió a la recurrente para que presente sus descargos a las observaciones efectuadas a las Liquidaciones de Compra detalladas en el Anexo N° 01 del citado requerimiento, puesto que, de la documentación exhibida por la recurrente se verificó que los citados documentos habían sido emitidos contraviniendo lo dispuesto en el numeral 1.3 del artículo 6 y el numeral 4 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, toda vez, que las citadas liquidaciones fueron emitidas a contribuyentes que tienen número de RUC, no consignan el número del documento de identidad y/o los apellidos y nombres del vendedor y/o la fecha de emisión y/o el domicilio del vendedor y/o el lugar donde se realizó la operación, no existe correspondencia entre el número del documento de identidad y los apellidos y nombres del vendedor, además, de haber detectado compras no sustentadas con Comprobante de pago, debiendo presentar la citada documentación e información el 19 de enero de 2011.

Que en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1023 a 1035), se detallaron las siguientes liquidaciones de compra observadas:

Liquidaciones de Compra

Cuadro N° 14

Mes	Serie	N°	DNI	Apellidos y Nombres	Dirección	Lugar de Ventas	Importe	Motivo del Reparo
Mar-08	16					Mercado Grau	231,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	383,60	2
Mar-08	16					Mercado Grau	100,90	2
Mar-08	16					Mercado Grau	139,90	2
Mar-08	16					Mercado Grau	182,50	2
Mar-08	16					Mercado Grau	187,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	82,10	2
Mar-08	16					Mercado Grau	252,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	264,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	173,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	259,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	264,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	176,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	176,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	263,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	242,50	2
Mar-08	16					Mercado Grau	264,00	2
Mar-08	16					Mercado Grau	109,50	2

⁵⁸ Foja 1040.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Mar-08	16	1296		Mercado Grau	464,50	2
Mar-08	16	1298		Mercado Grau	313,00	2
Mar-08	16	1300		Mercado Grau	235,10	2
Abr-08	16	1301		Mercado Grau	88,70	2
Abr-08	16	1302		Mercado Grau	71,40	2
Abr-08	16	1303		Mercado Grau	148,30	2
Abr-08	16	1304		Mercado Grau	186,00	2,3
Abr-08	16	1309		Mercado Grau	300,80	2
Abr-08	16	1310		Mercado Grau	113,10	2
Abr-08	16	1311		Mercado Grau	311,30	2
Abr-08	16	1313		Mercado Grau	267,00	2
Abr-08	16	1314		Mercado Grau	266,50	2
Abr-08	16	1319		Mercado Grau	246,50	2
Abr-08	16	1320		Mercado Grau	291,00	2,3
Abr-08	16	1325		Mercado Grau	256,00	2
Abr-08	16	1328		Mercado Grau	266,00	2
Abr-08	16	1330		Mercado Grau	258,50	2
Abr-08	16	1332		Mercado Grau	283,50	2
Abr-08	16	1334		Mercado Grau	259,60	2,3
Abr-08	16	1336		Mercado Grau	285,50	2
Abr-08	16	1339		Mercado Grau	219,40	2,3
Abr-08	16	1352		Mercado Grau	197,00	2
Abr-08	16	1353		Mercado Grau	34,40	2,3
Abr-08	16	1355		Mercado Grau	46,60	2
Abr-08	16	1360		Mercado Grau	309,10	2
Abr-08	16	1362		Mercado Grau	40,00	2
Abr-08	16	1364		Mercado Grau	22,00	2
Abr-08	16	1367		Mercado Grau	268,50	2
Abr-08	16	1369		Mercado Grau	44,00	2
Abr-08	16	1371		Mercado Grau	28,50	2
Abr-08	16	1374		Mercado Grau	14,50	2
Abr-08	16	1375		Mercado Grau	17,10	2
Abr-08	16	1377		Mercado Grau	11,10	2
Abr-08	16	1379		Mercado Grau	12,30	2
Abr-08	16	1351		Mercado Grau	211,50	3
Abr-08	16	1354		Mercado Grau	59,00	3
May-08	040	000002		Mercado Grau	20,30	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

May-08	040	Mercado Grau	12,60	3
May-08	040	Mercado Grau	31,25	3
May-08	040	Mercado Grau	30,00	3
May-08	040	Mercado Grau	63,80	3
May-08	040	Mercado Grau	22,10	3
May-08	040	Mercado Grau	28,40	3
May-08	040	No consigna	74,50	3
May-08	040	Mercado Grau	47,50	3
May-08	040	No consigna	42,50	3
May-08	040	Mercado Grau	70,80	3
May-08	040	Mercado Grau	56,50	3
May-08	040	Mercado Grau	78,00	3
May-08	040	Mercado Grau	25,30	3
May-08	040	Mercado Grau	23,80	3
May-08	040	Mercado Grau	16,20	3
May-08	040	Mercado Grau	62,50	3
May-08	040	Mercado Grau	44,00	3
May-08	040	Mercado Grau	20,40	3
May-08	040	Mercado Grau	66,90	3
May-08	040	Mercado Grau	53,50	3
May-08	040	Mercado Grau	48,50	3
May-08	040	Mercado Grau	33,70	3
May-08	040	Mercado Grau	6,10	3
May-08	040	Mercado Grau	72,50	3
May-08	040	Mercado Grau	53,50	3
May-08	040	Mercado Grau	121,80	3
May-08	040	Mercado Grau	40,50	3
May-08	040	Mercado Grau	47,10	3
May-08	040	Mercado Grau	110,20	3
May-08	040	Mercado Grau	10,20	3
May-08	040	Mercado Grau	21,00	2,3
May-08	040	Mercado Grau	45,20	2,3
May-08	040	Mercado Grau	20,50	2,3
May-08	040	Mercado Grau	81,40	3
May-08	040	Mercado Grau	38,10	3
May-08	040	Mercado Grau	7,70	2,3
May-08	040	Mercado Grau	52,00	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

May-08	040	0000044		38,80	2,3
May-08	040	0000045		24,80	2,3
May-08	040	0000046		85,50	3
May-08	040	000047		61,10	3
May-08	040	0000048		20,20	2,3
May-08	040	0000049		93,80	2,3
May-08	040	0000050		18,60	2,3
May-08	040	000052		73,50	3
May-08	040	000053		83,50	3
May-08	040	0000054		73,00	3
May-08	040	000055		67,50	3
May-08	040	0000056		6,00	3
May-08	040	0000057		6,30	2,3
May-08	040	0000058		26,00	2,3
May-08	040	000059		34,80	2,3
May-08	040	0000060		8,50	2,3
May-08	040	000061		81,40	3
May-08	040	0000062		44,50	3
May-08	040	000063		14,10	2,3
May-08	040	0000064		96,40	2,3
May-08	040	000065		89,50	3
May-08	040	000067		33,00	3
May-08	040	0000068		13,50	2,3
May-08	040	000069		45,00	2,3
May-08	040	0000070		11,00	2,3
May-08	040	000071		91,00	3
May-08	040	000073		17,00	3
May-08	040	0000074		33,30	2,3
May-08	040	000075		63,50	2,3
May-08	040	000077		38,50	2,3
May-08	040	0000078		43,50	3
May-08	041	0000001		126,30	2
May-08	041	0000002		42,60	2
May-08	041	0000003		99,10	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

May-08	041	0000004		76,90	2
May-08	041	0000005		71,50	2
May-08	041	0000006		64,60	2
May-08	041	0000007		68,90	2
May-08	041	0000008		24,30	2
May-08	041	0000009		15,30	2
May-08	041	0000010		86,20	2
May-08	041	000011		97,10	2
May-08	041	0000012		51,90	2
May-08	041	000013		28,90	2
May-08	041	0000014		79,50	2
May-08	041	0000015		63,50	2
May-08	041	0000006		32,00	2
May-08	041	000017		148,80	2
May-08	041	0000018		50,60	2
May-08	041	000023		62,50	2
May-08	041	0000024		24,30	2
May-08	041	00025		15,30	2
May-08	041	0000026		86,20	2
May-08	041	000027		97,10	2
May-08	041	0000028		51,90	2
May-08	041	000029		28,90	2
May-08	041	000033		118,40	2
May-08	041	0000034		29,90	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

May-08	041	0000035		Mercado Grau	123,00	2
May-08	041	0000036		Mercado Grau	10,30	2
May-08	041	0000004 2		Mercado Grau	86,30	2
May-08	041	0000043		Mercado Grau	33,60	2
May-08	041	0000044		Mercado Grau	13,50	2
May-08	041	0000045		Mercado Grau	129,20	2
May-08	041	0000046		Mercado Grau	27,50	2
May-08	041	0000047		Mercado Grau	60,50	2
May-08	041	0000048		Mercado Grau	6,70	2
May-08	041	0000052		Mercado Grau	80,70	2
May-08	041	0000053		Mercado Grau	103,40	2
May-08	041	0000054		Mercado Grau	52,00	2
May-08	041	0000058		Mercado Grau	53,00	2
May-08	041	0000059		Mercado Grau	30,40	2
May-08	041	0000060		Mercado Grau	30,10	2
May-08	041	0000061		Mercado Grau	18,50	2
May-08	041	0000065		Mercado Grau	130,00	2
May-08	041	0000066		Mercado Grau	58,50	2
May-08	041	0000067		Mercado Grau	14,90	2
May-08	041	0000068		Mercado Grau	10,00	2
May-08	041	0000069		Mercado Grau	95,40	2
May-08	041	0000070		Mercado Grau	15,60	2
May-08	041	0000071		Mercado Grau	25,10	2
May-08	041	0000072		Mercado Grau	77,00	2
May-08	041	0000073		Mercado Grau	16,20	2
May-08	041	0000077		Mercado Grau	11,70	2
May-08	041	0000078		Mercado Grau	16,00	2
May-08	041	0000079		Mercado Grau	26,50	2
May-08	041	0000080		Mercado Grau	50,00	2
May-08	041	0000081		Mercado Grau	69,30	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

May-08	041		Mercado Grau	59,30	2
May-08	041		Mercado Grau	24,60	2
May-08	041		Mercado Grau	28,30	2
May-08	041		Mercado Grau	13,00	2
May-08	041		Mercado Grau	105,40	2
May-08	041		Mercado Grau	11,20	2
May-08	041		Mercado Grau	44,70	2
May-08	041		Mercado Grau	77,00	2
May-08	041		Mercado Grau	9,50	2
May-08	041		Mercado Grau	44,90	2
May-08	041		Mercado Grau	20,40	2
May-08	041		Mercado Grau	61,50	2
May-08	041		Mercado Grau	38,10	2
May-08	041		Mercado Grau	52,00	2
May-08	041		Mercado Grau	69,50	2
May-08	041		Mercado Grau	59,10	2
May-08	041		Mercado Grau	56,00	2
May-08	041		Mercado Grau	25,50	2
Jun-08	040		Mercado Grau	105,60	3
Jun-08	040		Mercado Grau	66,50	3
Jun-08	040		Mercado Grau	45,90	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	80,00	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	52,00	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	12,50	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	38,30	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	42,50	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	76,90	3
Jun-08	040		Mercado Grau	44,00	3
Jun-08	040		Mercado Grau	8,00	3
Jun-08	040		Mercado Grau	16,00	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	74,80	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	31,90	2,3
Jun-08	040		Mercado Grau	68,80	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Jun-08	040	Mercado Grau	45,00	3
Jun-08	040	Mercado Grau	76,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	60,50	3
Jun-08	040	Mercado Grau	41,20	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	38,80	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	25,00	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	57,70	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	36,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	63,80	2,3
Jun-08	040	No consigna	17,30	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	11,10	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	89,50	3
Jun-08	040	Mercado Grau	99,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	12,50	3
Jun-08	040	No consigna	106,10	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	176,50	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	24,50	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	116,50	3
Jun-08	040	Mercado Grau	89,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	60,60	3
Jun-08	040	No consigna	114,50	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	17,60	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	8,70	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	49,80	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	99,40	3
Jun-08	040	Mercado Grau	41,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	95,70	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	22,20	2,3
Jun-08	040	No consigna	9,50	2,3
Jun-08	040	No consigna	81,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	67,00	3
Jun-08	040	Mercado Grau	91,40	3
Jun-08	040	Mercado Grau	70,90	3
Jun-08	040	Mercado Grau	88,70	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	17,00	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	13,20	2,3
Jun-08	040	Mercado Grau	67,80	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Jun-08	040			Mercado Grau	26,00	2,3
Jun-08	040			Mercado Grau	11,70	2,3
Jun-08	040			Mercado Grau	91,00	3
Jun-08	040			Mercado Grau	23,50	3
Jun-08	040			Mercado Grau	62,00	3
Jun-08	041				100,80	1
Jun-08	041				25,00	1
Jun-08	041				52,00	1
Jun-08	041				62,10	1
Jun-08	041				4,50	1
Jun-08	041				54,50	1
Jun-08	041				55,80	1
Jun-08	041				99,80	1
Jun-08	041				61,70	1
Jun-08	041				55,50	1
Jun-08	041				30,70	1
Jun-08	041				58,00	1
Jun-08	041				60,90	1
Jun-08	041				49,08	1
Jun-08	041				65,90	1
Jun-08	041				64,00	1
Jun-08	041				14,00	1
Jun-08	041				53,70	1
Jun-08	041				22,10	1
Jun-08	041				76,00	1
Jun-08	16			Mercado Grau	44,60	2
Jun-08	16			Mercado Grau	352,80	2
Jun-08	16			Mercado Grau	53,30	2,3
Jun-08	16			Mercado Grau	297,50	2
Jun-08	16			Mercado Grau	286,50	2
Jun-08	16			Mercado Grau	294,00	2
Jun-08	16			Mercado Grau	270,50	2
Jun-08	16			Mercado Grau	228,00	2
Jun-08	16				158,50	1
Jul-08	040			Mercado Grau	72,90	2,3
Jul-08	040			Mercado Grau	18,30	2,3
Jul-08	040			Mercado Grau	10,00	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Jul-08	040	0000157	79,00	3
Jul-08	040	0000158	105,40	3
Jul-08	040	000101	12,50	2,3
Jul-08	040	0000102	73,00	2,3
Jul-08	040	000103	21,50	2,3
Jul-08	040	0000108	23,00	2,3
Jul-08	040	0000104	92,70	3
Jul-08	040	000107	78,00	3
Jul-08	040	000109	15,00	3
Jul-08	040	0000166	87,30	3
Jul-08	040	0000168	63,00	3
Jul-08	040	0000162	20,30	2,3
Jul-08	040	0000164	2,50	2,3
Jul-08	040	0000165	85,10	2,3
Jul-08	040	0000171	29,70	2,3
Jul-08	040	0000172	94,00	2,3
Jul-08	040	0000173	4,00	2,3
Jul-08	040	0000169	92,50	3
Jul-08	040	0000170	99,30	3
Jul-08	040	0000174	16,70	2,3
Jul-08	040	0000175	85,20	2,3
Jul-08	040	0000176	15,70	2,3
Jul-08	040	0000177	108,10	3
Jul-08	040	0000178	72,00	3
Jul-08	040	0000189	101,50	3
Jul-08	040	0000190	18,50	3
Jul-08	040	0000188	16,00	2,3
Jul-08	040	0000187	57,80	2,3
Jul-08	040	0000185	37,30	2,3
Jul-08	041	0000252	24,00	2
Jul-08	041	0000253	13,60	2
Jul-08	041	0000254	16,00	2
Jul-08	041	0000255	7,00	2
Jul-08	041	0000259	30,40	2
Jul-08	041	0000260	107,60	2
Jul-08	041	0000261	19,60	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Jul-08	041		Mercado Grau	16,20	2
Jul-08	041		Mercado Grau	91,60	2
Jul-08	041		Mercado Grau	11,60	2
Jul-08	041		Mercado Grau	30,90	2
Jul-08	041		Mercado Grau	88,50	2
Jul-08	041		Mercado Grau	65,30	2
Jul-08	041		Mercado Grau	12,80	2
Jul-08	041		Mercado Grau	17,40	2
Jul-08	041		Mercado Grau	66,30	2
Jul-08	041		Mercado Grau	46,40	2
Jul-08	041		Mercado Grau	193,90	2
Jul-08	041		Mercado Grau	29,10	2
Jul-08	041		Mercado Grau	69,00	2
Jul-08	041		Mercado Grau	34,30	2
Jul-08	041		Mercado Grau	52,30	2
Jul-08	041		Mercado Grau	13,70	2
Jul-08	041		Mercado Grau	39,20	2
Jul-08	041		Mercado Grau	117,50	2
Jul-08	041		Mercado Grau	51,10	2
Jul-08	041		Mercado Grau	33,80	2
Jul-08	041		Mercado Grau	12,40	2
Jul-08	041		Mercado Grau	111,90	2
Jul-08	041		Mercado Grau	22,30	2
Jul-08	041		Mercado Grau	80,90	2
Jul-08	041		Mercado Grau	65,80	2
Jul-08	041		Mercado Grau	32,00	2
Jul-08	041		Mercado Grau	134,00	2
Jul-08	041		Mercado Grau	50,10	2
Jul-08	041		Mercado Grau	101,50	2
Jul-08	041		Mercado Grau	11,40	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Jul-08	041	0000310		44,00	2
Jul-08	041	0000311		7,50	2
Jul-08	041	0000316		30,90	2
Jul-08	041	0000317		11,80	2
Jul-08	041	0000318		28,50	2
Jul-08	041	0000319		81,40	2
Jul-08	041	0000320		44,80	2
Jul-08	041	0000321		167,00	2
Jul-08	041	0000322		98,10	2
Jul-08	041	0000323		47,30	2
Jul-08	041	0000324		4,00	2
Jul-08	041	0000328		87,00	2
Jul-08	041	0000329		85,00	2
Jul-08	041	0000330		60,70	2
Jul-08	041	0000331		26,50	2
Jul-08	041	0000335		109,90	2
Jul-08	041	0000336		12,20	2
Jul-08	041	0000337		61,00	2
Jul-08	041	0000338		31,90	2
Ago-08	040	0000191		21,00	2,3
Ago-08	040	0000192		31,30	2,3
Ago-08	040	0000193		46,50	2,3
Ago-08	040	0000194		86,40	3
Ago-08	040	0000195		86,00	3
Ago-08	040	0000196		90,50	3
Ago-08	040	0000197		62,00	3
Ago-08	040	0000198		44,00	3
Ago-08	040	0000201		41,00	2,3
Ago-08	040	0000202		39,50	2,3
Ago-08	040	0000203		35,50	2,3
Ago-08	040	0000204		99,00	3
Ago-08	040	0000205		41,50	3
Ago-08	040	0000206		19,80	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Ago-08	040	Mercado Grau	84,20	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	7,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	85,80	3
Ago-08	040	Mercado Grau	74,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	22,90	3
Ago-08	040	Mercado Grau	76,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	18,70	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	7,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	22,30	2,3,4
Ago-08	040	Mercado Grau	92,00	2,3,4
Ago-08	040	Mercado Grau	105,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	63,00	3
Ago-08	040	Mercado Grau	97,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	82,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	17,00	3
Ago-08	040	Mercado Grau	29,80	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	71,60	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	8,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	104,30	3
Ago-08	040	Mercado Grau	74,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	27,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	25,50	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	42,80	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	55,50	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	91,50	3
Ago-08	040	Mercado Grau	102,00	3
Ago-08	040	Mercado Grau	17,00	3
Ago-08	040	Mercado Grau	45,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	67,50	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	5,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	91,50	1
Ago-08	040	Mercado Grau	98,40	1
Ago-08	040	Mercado Grau	28,40	3
Ago-08	040	Mercado Grau	36,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	62,50	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	13,00	2,3
Ago-08	040	Mercado Grau	108,50	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Ago-08	040	0000248	75,60	3
Ago-08	040	0000249	17,00	3
Ago-08	040	0000251	70,00	2,3
Ago-08	040	0000252	17,00	2,3
Ago-08	040	0000253	21,10	2,3
Ago-08	040	0000255	66,50	3
Ago-08	040	0000259	102,00	3
Ago-08	040	0000256	32,20	2,3
Ago-08	040	0000257	34,60	2,3
Ago-08	040	0000258	41,00	2,3
Ago-08	040	0000260	93,80	3
Ago-08	040	0000261	95,00	3
Ago-08	040	0000262	25,00	3
Ago-08	040	0000263	35,50	2,3
Ago-08	040	0000265	32,40	2,3
Ago-08	040	0000266	16,00	2,3
Ago-08	040	0000267	38,00	2,3
Ago-08	040	0000269	72,90	3
Ago-08	040	0000270	76,40	3
Ago-08	040	0000271	33,00	3
Ago-08	040	0000272	15,00	2,3
Ago-08	040	0000273	23,60	2,3
Ago-08	040	0000275	67,50	2,3
Ago-08	041	0000344	116,00	2
Ago-08	041	0000345	83,20	2
Ago-08	041	0000346	25,90	2
Ago-08	041	0000352	27,60	2
Ago-08	041	0000353	11,60	2
Ago-08	041	0000354	101,00	2
Ago-08	041	0000355	40,00	2
Ago-08	041	0000356	71,70	2,4
Ago-08	041	0000357	2,50	2,3
Ago-08	041	0000358	47,50	2
Ago-08	041	0000359	32,00	2
Ago-08	041	0000360	41,00	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Ago-08	041		Mercado Grau	37,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	91,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	76,40	2
Ago-08	041		Mercado Grau	33,10	2
Ago-08	041		Mercado Grau	62,70	2
Ago-08	041		Mercado Grau	28,60	2
Ago-08	041		Mercado Grau	66,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	47,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	38,50	2
Ago-08	041		Mercado Grau	23,80	2
Ago-08	041		Mercado Grau	91,80	2
Ago-08	041		Mercado Grau	21,10	2
Ago-08	041		Mercado Grau	40,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	20,50	2
Ago-08	041		Mercado Grau	91,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	84,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	20,90	2
Ago-08	041		Mercado Grau	54,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	128,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	87,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	77,70	2
Ago-08	041		Mercado Grau	13,00	2
Ago-08	041		Mercado Grau	68,50	2
Ago-08	041		Mercado Grau	110,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	41,10	2
Ago-08	041		Mercado Grau	94,90	2
Ago-08	041		Mercado Grau	15,70	2
Ago-08	041		Mercado Grau	112,30	2
Ago-08	041		Mercado Grau	54,60	2
Ago-08	041		Mercado Grau	55,50	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Ago-08	041	0000415		28,90	2
Ago-08	041	0000416		44,00	2
Ago-08	041	0000417		115,60	2
Ago-08	041	0000422		95,70	2
Ago-08	041	0000423		21,80	2
Ago-08	041	0000424		102,00	2
Ago-08	041	0000425		49,00	2
Ago-08	041	0000430		172,40	2
Ago-08	041	0000431		23,20	2
Ago-08	041	0000432		36,60	2
Ago-08	041	0000433		21,30	2
Ago-08	041	0000439		78,10	2
Ago-08	041	0000440		59,00	2
Ago-08	041	0000441		40,10	2
Ago-08	041	0000442		32,90	2
Set-08	040	0000283		106,00	2
Set-08	040	0000284		89,40	3
Set-08	040	0000285		32,00	3
Set-08	040	0000286		14,00	2,3
Set-08	040	0000287		75,60	2,3
Set-08	040	0000288		22,50	2,3
Set-08	040	0000289		89,00	3
Set-08	040	0000290		67,00	3
Set-08	040	0000292		59,20	2,3
Set-08	040	0000293		18,30	2,3
Set-08	040	0000294		41,50	2,3
Set-08	040	0000295		95,40	3
Set-08	040	0000296		86,00	3
Set-08	040	0000297		10,00	3
Set-08	040	0000298		15,70	2,3
Set-08	040	0000299		95,30	2,3,4
Set-08	040	0000300		13,00	2,3,4
Set-08	040	0000302		108,90	3
Set-08	040	0000303		77,50	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Set-08	040	Mercado Grau	22,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	17,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	93,80	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	19,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	107,80	3
Set-08	040	Mercado Grau	38,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	16,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	98,80	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	13,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	119,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	94,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	41,20	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	79,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	106,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	90,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	13,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	18,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	98,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	13,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	114,20	3
Set-08	040	Mercado Grau	65,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	50,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	18,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	35,90	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	100,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	84,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	115,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	17,20	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	130,40	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	18,40	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	114,20	3
Set-08	040	Mercado Grau	101,50	3
Set-08	040	Mercado Grau	40,60	3
Set-08	040	No consigna	19,60	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	131,80	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	113,20	3
Set-08	040	Mercado Grau	104,00	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Set-08	040	Mercado Grau	29,50	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	44,30	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	43,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	66,00	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	113,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	104,70	3
Set-08	040	Mercado Grau	16,00	3
Set-08	040	Mercado Grau	19,60	2,3
Set-08	040	Mercado Grau	56,50	2,3
Set-08	040	No consigna	70,00	2,3
Set-08	041	Mercado Grau	32,10	2
Set-08	041	Mercado Grau	20,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	110,20	2
Set-08	041	Mercado Grau	105,70	2
Set-08	041	Mercado Grau	26,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	65,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	13,20	2
Set-08	041	Mercado Grau	131,40	2
Set-08	041	Mercado Grau	68,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	7,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	111,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	73,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	21,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	37,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	79,70	2
Set-08	041	Mercado Grau	126,30	2
Set-08	041	Mercado Grau	65,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	30,50	2
Set-08	041		73,90	1
Set-08	041	Mercado Grau	57,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	150,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	53,30	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Set-08	041	Mercado Grau	26,20	2
Set-08	041	Mercado Grau	4,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	145,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	16,80	2
Set-08	041	Mercado Grau	54,40	2
Set-08	041	Mercado Grau	7,80	2
Set-08	041	Mercado Grau	126,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	17,50	2
Set-08	041	Mercado Grau	18,30	2
Set-08	041	Mercado Grau	12,30	2
Set-08	041	Mercado Grau	83,80	2
Set-08	041	Mercado Grau	66,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	94,40	2
Set-08	041	Mercado Grau	28,50	2
Set-08	041	Mercado Grau	90,40	2
Set-08	041	Mercado Grau	72,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	154,50	2
Set-08	041	Mercado Grau	27,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	23,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	47,50	2
Set-08	041	Mercado Grau	75,50	2
Set-08	041	Mercado Grau	130,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	72,80	2
Set-08	041	Mercado Grau	29,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	73,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	25,90	2
Set-08	041	Mercado Grau	195,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	20,00	2
Set-08	041	Mercado Grau	55,60	2
Set-08	041	Mercado Grau	164,60	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Set-08	041	Mercado Grau	32,20	2
Set-08	041	Mercado Grau	18,20	2
Set-08	041	Mercado Grau	113,10	2
Set-08	041	Mercado Grau	24,10	2
Set-08	041	Mercado Grau	171,90	2
Set-08	041	No consigna	10,10	2,3
Set-08	041	No consigna	74,50	3
Oct-08	040	Mercado Grau	125,10	3
Oct-08	040	Mercado Grau	98,30	3
Oct-08	040	Mercado Grau	43,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	127,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	135,40	3
Oct-08	040	Mercado Grau	65,30	3
Oct-08	040	Mercado Grau	42,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	102,60	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	27,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	141,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	77,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	16,50	3
Oct-08	040	Mercado Grau	47,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	75,60	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	66,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	130,70	3
Oct-08	040	Mercado Grau	111,20	3
Oct-08	040	Mercado Grau	21,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	50,10	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	88,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	122,50	3
Oct-08	040	Mercado Grau	105,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	23,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	17,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	106,40	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	9,90	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	131,20	3
Oct-08	040	Mercado Grau	87,20	3
Oct-08	040	Mercado Grau	36,00	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Oct-08	040	Mercado Grau	52,60	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	103,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	20,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	124,10	3
Oct-08	040	Mercado Grau	106,20	3
Oct-08	040	Mercado Grau	25,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	22,20	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	137,10	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	122,90	3
Oct-08	040	Mercado Grau	101,10	3
Oct-08	040	Mercado Grau	55,00	3
Oct-08	040	Mercado Grau	21,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	130,10	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	20,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	140,20	3
Oct-08	040	Mercado Grau	90,10	3
Oct-08	040	Mercado Grau	16,50	3
Oct-08	040	Mercado Grau	26,10	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	113,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	128,90	3
Oct-08	040	Mercado Grau	109,70	3
Oct-08	040	Mercado Grau	5,40	3
Oct-08	040	Mercado Grau	26,00	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	75,50	2,3
Oct-08	040	Mercado Grau	60,00	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	104,90	3
Oct-08	041	Mercado Grau	103,00	3
Oct-08	041	Mercado Grau	54,50	3
Oct-08	041	Mercado Grau	16,30	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	82,80	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	30,50	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	136,50	3
Oct-08	041	Mercado Grau	102,50	3
Oct-08	041	Mercado Grau	32,50	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	73,30	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	48,00	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	130,60	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Oct-08	041	Mercado Grau	63,00	3
Oct-08	041	Mercado Grau	26,00	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	88,70	2,3
Oct-08	041	Mercado Grau	131,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	46,70	2
Oct-08	041	Mercado Grau	65,70	2
Oct-08	041	Mercado Grau	94,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	159,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	7,71	2
Oct-08	041	Mercado Grau	193,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	32,20	2
Oct-08	041	Mercado Grau	22,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	67,30	2
Oct-08	041	Mercado Grau	112,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	30,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	192,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	4,20	2
Oct-08	041	Mercado Grau	92,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	26,30	2
Oct-08	041	Mercado Grau	135,30	2
Oct-08	041	Mercado Grau	23,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	168,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	12,90	2
Oct-08	041	Mercado Grau	94,20	2
Oct-08	041	Mercado Grau	56,30	2
Oct-08	041	Mercado Grau	31,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	95,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	176,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	75,90	2
Oct-08	041	Mercado Grau	15,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	122,50	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Oct-08	041	Mercado Grau	58,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	52,80	2
Oct-08	041	Mercado Grau	46,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	131,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	108,90	2
Oct-08	041	Mercado Grau	12,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	59,10	2
Oct-08	041	Mercado Grau	90,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	133,10	2
Oct-08	041	Mercado Grau	47,90	2
Oct-08	041	Mercado Grau	113,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	73,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	10,20	2
Oct-08	041	Mercado Grau	120,90	2
Oct-08	041	Mercado Grau	21,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	86,80	2
Oct-08	041	Mercado Grau	69,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	54,60	2
Oct-08	041	Mercado Grau	146,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	167,50	2
Oct-08	041	Mercado Grau	56,00	2
Oct-08	041	Mercado Grau	42,10	2
Oct-08	041	Mercado Grau	24,70	2
Oct-08	041	Mercado Grau	38,30	2
Oct-08	041	Mercado Grau	78,40	2
Oct-08	041	Mercado Grau	93,50	2
Nov-08	040	Mercado Grau	148,60	3
Nov-08	040	Mercado Grau	81,70	3
Nov-08	040	Mercado Grau	11,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	37,80	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	60,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	79,00	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Nov-08	041	Mercado Grau	150,20	3
Nov-08	040	Mercado Grau	40,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	174,60	3
Nov-08	040	Mercado Grau	97,80	3
Nov-08	040	Mercado Grau	14,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	90,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	94,40	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	118,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	119,50	3
Nov-08	040	Mercado Grau	119,10	3
Nov-08	040	Mercado Grau	37,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	28,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	96,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	115,50	3
Nov-08	040	Mercado Grau	47,80	3
Nov-08	040	Mercado Grau	22,60	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	114,60	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	15,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	145,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	97,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	30,50	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	71,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	12,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	151,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	84,60	3
Nov-08	040	Mercado Grau	24,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	25,30	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	86,60	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	6,30	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	123,10	3
Nov-08	040	Mercado Grau	127,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	7,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	24,80	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	61,50	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	15,30	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	108,70	3
Nov-08	040	Mercado Grau	118,00	3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Nov-08	040	Mercado Grau	25,40	3
Nov-08	040	Mercado Grau	27,20	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	67,90	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	35,60	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	148,94	3
Nov-08	040	Mercado Grau	76,50	3
Nov-08	040	Mercado Grau	40,00	3
Nov-08	040	Mercado Grau	82,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	23,60	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	83,60	3
Nov-08	040	Mercado Grau	71,20	3
Nov-08	040	Mercado Grau	30,10	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	48,10	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	15,80	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	139,20	3
Nov-08	040	Mercado Grau	98,50	3
Nov-08	040	Mercado Grau	44,70	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	53,80	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	13,00	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	23,10	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	72,70	2,3
Nov-08	040	Mercado Grau	13,00	2,3
Nov-08	40	Mercado Grau	131,80	3
Nov-08	040	Mercado Grau	109,50	3
Nov-08	040	Mercado Grau	22,00	3
Nov-08	041	Mercado Grau	21,90	2
Nov-08	041	Mercado Grau	23,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	149,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	101,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	160,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	59,40	2
Nov-08	041	Mercado Grau	10,60	2
Nov-08	041	Mercado Grau	31,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	192,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	65,50	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Nov-08	041	Mercado Grau	52,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	24,90	2,4
Nov-08	041	Mercado Grau	53,90	2
Nov-08	041	Mercado Grau	144,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	13,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	73,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	97,60	2
Nov-08	041	Mercado Grau	71,30	2
Nov-08	041	Mercado Grau	128,60	2
Nov-08	041	Mercado Grau	131,20	2
Nov-08	041	Mercado Grau	11,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	37,70	2
Nov-08	041	Mercado Grau	29,90	2
Nov-08	041	Mercado Grau	103,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	123,60	2
Nov-08	041	Mercado Grau	140,10	2
Nov-08	041	Mercado Grau	51,10	2
Nov-08	041	Mercado Grau	41,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	181,20	2
Nov-08	041	Mercado Grau	21,90	2
Nov-08	041	Mercado Grau	37,20	2
Nov-08	041	Mercado Grau	32,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	50,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	88,00	2
Nov-08	041	Mercado Grau	19,40	2
Nov-08	041	Mercado Grau	148,30	2
Nov-08	041	Mercado Grau	17,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	68,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	37,50	2
Nov-08	041	Mercado Grau	63,90	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Nov-08	041		Mercado Grau	55,00	2
Nov-08	041		Mercado Grau	112,30	2
Nov-08	041		Mercado Grau	108,70	2
Nov-08	041		Mercado Grau	17,40	2
Nov-08	041		Mercado Grau	6,00	2
Nov-08	041		Mercado Grau	29,20	2
Nov-08	041		Mercado Grau	67,10	2
Nov-08	041		Mercado Grau	135,10	2
Nov-08	041		Mercado Grau	12,50	2
Nov-08	041		Mercado Grau	28,40	2
Nov-08	041		Mercado Grau	79,80	2
Nov-08	041		Mercado Grau	75,10	2
Nov-08	041		Mercado Grau	65,00	2
Dic-08	040		Mercado Grau	169,80	3
Dic-08	040		Mercado Grau	64,00	3
Dic-08	040		Mercado Grau	31,10	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	95,00	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	171,20	3
Dic-08	040		Mercado Grau	41,00	3
Dic-08	040		Mercado Grau	65,40	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	29,50	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	150,80	3
Dic-08	040		Mercado Grau	81,50	3
Dic-08	040		Mercado Grau	45,10	2,3,4
Dic-08	040		Mercado Grau	81,60	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	132,80	3
Dic-08	040		Mercado Grau	33,00	3
Dic-08	040		Mercado Grau	48,90	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	43,90	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	124,20	3
Dic-08	040		Mercado Grau	78,80	3
Dic-08	040		Mercado Grau	67,50	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	30,40	2,3
Dic-08	040		Mercado Grau	51,00	2,3



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Dic-08	040	Mercado Grau	68,30	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	43,50	3
Dic-08	040	Mercado Grau	168,00	3
Dic-08	040	Mercado Grau	26,10	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	63,10	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	128,70	3
Dic-08	040	Mercado Grau	110,00	3
Dic-08	040	Mercado Grau	113,40	3
Dic-08	040	Mercado Grau	31,00	3
Dic-08	040	Mercado Grau	44,60	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	74,30	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	24,90	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	89,10	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	126,60	3
Dic-08	040	Mercado Grau	70,50	3
Dic-08	040	Mercado Grau	165,60	3
Dic-08	040	Mercado Grau	49,50	3
Dic-08	040	Mercado Grau	78,20	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	48,50	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	123,20	3
Dic-08	040	Mercado Grau	39,80	3
Dic-08	040	Mercado Grau	79,70	2,3
Dic-08	040	Mercado Grau	22,70	2,3
Dic-08	041	Mercado Grau	127,30	2
Dic-08	041	Mercado Grau	11,70	2
Dic-08	041	Mercado Grau	53,50	2
Dic-08	041	Mercado Grau	83,60	2
Dic-08	041		23,00	1
Dic-08	041	Mercado Grau	73,90	2
Dic-08	041	Mercado Grau	80,90	2
Dic-08	041	Mercado Grau	71,50	2
Dic-08	041	Mercado Grau	114,00	2
Dic-08	041	Mercado Grau	17,40	2
Dic-08	041	Mercado Grau	143,60	2
Dic-08	041	Mercado Grau	16,50	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Dic-08	041		Mercado Grau	31,70	2
Dic-08	041		Mercado Grau	42,90	2
Dic-08	041		Mercado Grau	116,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	88,20	2
Dic-08	041		Mercado Grau	21,40	2
Dic-08	041		Mercado Grau	81,70	2
Dic-08	041		Mercado Grau	109,90	2
Dic-08	041		Mercado Grau	28,20	2
Dic-08	041		Mercado Grau	64,60	2
Dic-08	041		Mercado Grau	148,20	2
Dic-08	041		Mercado Grau	43,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	113,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	11,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	20,70	2
Dic-08	041		Mercado Grau	120,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	30,10	2
Dic-08	041		Mercado Grau	54,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	30,30	2
Dic-08	041		Mercado Grau	177,20	2
Dic-08	041		Mercado Grau	19,70	2
Dic-08	041		Mercado Grau	64,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	84,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	29,20	2
Dic-08	041		Mercado Grau	27,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	28,60	2
Dic-08	041		Mercado Grau	39,40	2
Dic-08	041		Mercado Grau	103,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	124,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	38,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	14,10	2



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Dic-08	041		Mercado Grau	110,90	2
Dic-08	041		Mercado Grau	92,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	16,50	2
Dic-08	041		Mercado Grau	73,80	2
Dic-08	041		Mercado Grau	79,60	2
Dic-08	041		Mercado Grau	104,00	2
Dic-08	041		Mercado Grau	80,50	2
S/				68 111,28	

- (1) Compras no sustentadas con comprobantes de pago.
- (2) Liquidaciones de compra emitidas a contribuyentes que tienen RUC.
- (3) Liquidaciones de compra que no consignan el número del documento de identidad y/o los apellidos y nombres del vendedor y/o la fecha de emisión y/o el domicilio del vendedor y/o el lugar donde se realizó la operación.
- (4) Liquidaciones de compra emitidas en las cuales, no existe correspondencia entre el número del documento de identidad y los apellidos y nombres del vendedor.

Que con escrito presentado el 19 de enero de 2011 (foja 506) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° *indicado que: "(...) en nuestro país el 80% es informal y en Tacna consideramos inclusive que es superior, por la inacción de la propia SUNAT, cuando uno concurre al mercado a efectuar compras, la pregunta es si tiene factura, ellos señalan que no conocen y no tienen RUC entonces al momento de comprar emitimos la Liquidación de Compra y muchos no se acuerdan ni el número de DNI, a efectos de sustentar la adquisición emitimos la Liquidación de compra y cuando vendemos dichos productos primarios emitimos la boleta de venta y/o factura, no existe ninguna obligación del comprador de exigir en el momento si tiene o no el RUC y dicha comprobación es imposible cumplir en el acto tal obligación"*.

Que de la revisión del Punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° *(fojas 1015 y 1016) notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó: "El contribuyente no cita sustento legal alguno que ampare su descargo. Por lo que, y teniendo en cuenta los descargos efectuados por el contribuyente, y considerando lo señalado en el punto 5 del Requerimiento No. (requisitos y/o exigencias mínimas que establece la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, y el Reglamento de Comprobantes de pago), procede mantener los reparos formulados a las Liquidaciones de compra detalladas en el Anexo 01 del Requerimiento No*

Que el artículo 37 de la aludida Ley del Impuesto a la Renta contempla que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirían de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso j) del artículo 44 de la referida ley dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el de otro lado, el artículo 20 de la anotada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 979⁵⁹, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones

⁵⁹ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 15 marzo 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que en el inciso 1.3 del numeral 1 del artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 176-2006-SUNAT⁶⁰, dispone que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos se encuentran obligados a emitir liquidación de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiadoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC. Mediante Resolución de Superintendencia se podrán establecer otros casos en los que se deba emitir liquidación de compra.

Que con relación a la aplicación del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal ha señalado en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones Nº 02933-3-2008, 07688-8-2011, y 010108-5-2017, entre otras, que antes de la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo Nº 1112⁶¹, en ningún extremo de dicha norma se estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio, debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración no podía reparar el costo por este motivo.

Que si bien en el Punto 5 del Anexo al Resultado del Requerimiento Nº (fojas 1015 y 1016) la Administración mantuvo el reparo formulado a las citadas Liquidaciones de Compra señaladas en el Cuadro Nº 14 de la presente resolución, debido a que dichos documentos habrían sido emitidos a contribuyentes que tienen número de RUC (Motivo de Reparación Nº 2) y por liquidaciones de compra que no cumplen con los requisitos para ser consideradas como tales (Motivos de Reparos Nº 3 y 4), cabe precisar que la Administración no detalla si las adquisiciones objeto de reparo constituyen gasto o costo para efectos tributarios, a efectos de establecer las normas aplicables, además que no obran en autos las Liquidaciones de Compra detalladas en el citado Cuadro Nº 14 de la presente resolución, de modo que no resulta posible verificar si dichos documentos reúnen o no los requisitos para ser considerados comprobantes de pago, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el citado reparo, y teniendo en cuenta que la Administración no cuestiona la fehaciencia de las citadas adquisiciones ni su vinculación con la generación de renta gravada, ni la falta de sustento de éstas, corresponde levantarlo y consecuentemente revocar la resolución apelada en este extremo⁶².

Que en el caso de las adquisiciones reparadas con el Motivo de Reparación Nº 1, esto es compras no sustentadas comprobantes pago, cabe indicar que la Administración no detalla si las adquisiciones objeto de reparo constituyen gasto o costo para efectos tributarios, a efectos de establecer las normas aplicables, y teniendo en cuenta que la Administración no cuestiona la fehaciencia de las citadas adquisiciones ni su vinculación con la generación de renta gravada, ni la falta de sustento de éstas, se concluye que el citado reparo no se encuentra debidamente sustentado por lo que corresponde levantarlo y consecuentemente revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los alegatos de la recurrente con relación al reparo analizado.

⁶⁰ Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 21 octubre 2006.

⁶¹ Vigente desde el 1 de enero de 2013.

⁶² Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución Nº 10418-10-2011.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

a.8 Valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por concepto de exceso de remuneración a valor de mercado del sub gerente de la recurrente, Bacigalupo Liendo, por el importe de S/ 53 088,00, sustentándose en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 1022), así como en el Requerimiento Nº y su resultado.

Que mediante el Punto 6 del Anexo del Requerimiento Nº (foja 1039) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración señaló, que de la revisión de las Planillas Electrónicas – Formulario PDT 601 de la recurrente, ha detectado que esta ha registrado como gasto por remuneraciones del señor un monto que superan el límite del valor de mercado de la remuneración referente, teniendo en cuenta, que dicha persona es pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad de la accionista y que calificaba como parte vinculada con el empleador en razón a su participación en el capital social, por lo que requirió para que cumpla con sustentar dicha observación.

Que en el Anexo Nº 02 del del Requerimiento Nº (foja 1022), la Administración señaló lo siguiente:

Determinación del Valor de Mercado de Remuneraciones

1.- Remuneración del Sr.

- Sub Gerente

Base Legal: (*)	Evaluación	Observación
Art. 19-A inc. B) numeral 1.1	No aplicable	No hay trabajador que tenga función similar.
Art. 19-A inc. B) numeral 1.2	No aplicable	No hay trabajador con nivel equivalente.
Art. 19-A inc. B) numeral 1.3	Aplicable	Aplicable.

(*) Decreto Supremo Nº 122-94-EF - Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

(**) La vinculación se tipifica en el numeral 2.2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Determinación del valor de mercado en aplicación del Art. 19-A inc. b) numeral 1.3 Decreto Supremo Nº 122-94-EF

A. Remuneración total anual del Sr.

:

70 028,00
(*)

Según Planilla Electrónica S/ 5 002,00 x 14

B. Remuneraciones del trabajador referente:

Valor de Mercado: doble de remuneración anual del trabajador mejor remunerado

16 940,00

(Sr. - Administrador de Tiendas) (**)

(Remuneración anual según planilla de cada uno S/ 605,00 x 2 x 14)

Exceso sobre el valor de mercado de la remuneración determinado (A-B) Ejercicio 2008

53 088,00

Notas y comentarios

En el presente caso no califican como trabajador referente, la remuneración de los señores de acuerdo a lo dispuesto en los numeral 2.2 del inc. B) del art. 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, ni el Sr. de acuerdo al numeral 2.3 del mismo inciso y artículo.

(*) Importe registrado como Gastos Administrativos y de ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

(**) De acuerdo a lo estipulado en el numeral 1.3 inc. B) del art. 19-A del reglamento del Impuesto a la Renta, y a la información y organigramas proporcionados por el contribuyente, se toma como referente al trabajador señor *Asimismo, en el presente caso, el señor* quien ocupa el cargo de jefe de producción, también podrá calificar como trabajador referente de acuerdo al numeral 1.3 mencionado, y quien además percibe rentas de quinta categoría por el total de S/ 605,00 x 14.

Que con escrito presentado el 19 de enero de 2011 (fojas 505 y 506) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° *, indicado que: "Punto Seis.- el mismo anexo que se adjunta al requerimiento en forma expresa señala, que no hay trabajador que tenga función similar, no hay trabajador con nivel equivalente, sin embargo, en su nota y comentarios, compara con un trabajador de las tiendas de venta, bajo supuesto Administrador, no parece descabellada confundir el cargo de Gerente General, con un simple trabajador, lo que debe hacer en este caso es comparar al Gerente General de las empresas similares y que tenga el mismo nivel de Venta, la remuneración promedio se debe comparar y no hacer comparación con un subalterno, que no tiene ninguna equivalencia ni la responsabilidad, se estaría violando el principio de razonabilidad"*

Que de la revisión del Punto 6 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° *(foja 1015)* notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó: *"En el presente caso, la Determinación del valor de mercado de la remuneración así como la determinación del trabajador referente, señalados en el punto 6 del Requerimiento N° y el Anexo 02 del mismo Requerimiento, han sido efectuadas de acuerdo a lo dispuesto en el inc. ñ) del art. 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y en base a los procedimientos señalados en el inc. b) del art 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. El procedimiento que señala el contribuyente, no se encuentra establecido en ninguna norma ni tiene sustento legal alguno (...)",* por lo que procedió a mantener el citado reparo.

Que el inciso ñ) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979⁶³, establece que son deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 191-2004-EF⁶⁴, respecto de la determinación del valor de mercado de remuneraciones, establece que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes:

⁶³ Publicado en el diario oficial El Peruano el 15 de marzo de 2007 y vigente desde el 1 de enero de 2008.

⁶⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de diciembre de 2004.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- 1.1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
- 1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

Que el numeral 2 del inciso b) del artículo 19-A del mencionado reglamento, establece que la remuneración del trabajador elegido como referente se sujetará a lo siguiente:

- 2.1. Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el Artículo 34 de la Ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se registrará además por lo señalado en el inciso v) del artículo 37 de la Ley.
- 2.2. La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley.
- 2.3. El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período.

Que de las normas antes glosadas y según se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08280-4-2014 y 03684-3-2016, entre otras, se ha previsto un orden de prelación y exclusión en el empleo de las reglas respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y socio de la misma empresa y que en función a las reglas expuestas se debe contar con lo siguiente: i) Estructura organizacional que permita acreditar fehacientemente la elección de la regla pertinente; ii) Que el trabajador socio no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el trabajador cuya remuneración se utilizará para establecer el valor de mercado; y iii) Que los sujetos a comparar hayan prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período a verificar.

Que obra a foja 278 el Comprobante de Información Registrada, del que se aprecia que la señora _____ es accionista de la recurrente, siendo que, según lo indicado por la



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Administración el señor
consanguinidad de la citada accionista⁶⁵.

es pariente dentro del cuarto grado de

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se tiene que la Administración determinó la existencia de exceso de remuneración a valor de mercado respecto del subgerente,

, quien es pariente dentro del cuarto grado con la accionista
sustentándose en el inciso ñ) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A de su reglamento, y tomó como referencia la remuneración del trabajador (Administrador de Tienda⁶⁷), quien durante el ejercicio 2008, según la Administración, fue el trabajador mejor remunerado de la recurrente, entre aquellos que se ubican dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa, según la información presentada por ésta mediante el Formulario PDT 601- Planilla Electrónica.

Que si bien obran a fojas 715 a 717 el Organigrama⁶⁸ de la recurrente, sin embargo, en el no figura el cargo de Subgerente, siendo, además, que si bien obra a fojas 718 a 735 el Manual de Organización y Funciones⁶⁹, no obstante, en él tampoco se detallan las funciones del citado cargo.

Que por otro lado, si bien obra a foja 713 el documento denominado "Descripción de Actividades del Personal Según Organigrama"⁷⁰, con relación a los señores
se señala lo siguiente:

Cuadro N° 15: Descripción de Actividades del Personal Según Organigrama

Renzo Bacigalupo Liendo	Sub Gerente	Sub Gerencia
	Tiendas	Administrador de tiendas, atención personalizada a los clientes y proveedores, velar por el buen funcionamiento de las tiendas, control de personal a su cargo

Que como se ha expuesto precedentemente, la Administración tomó como referente comparable, a efectos de determinar el exceso de remuneración a valor de mercado de
el subgerente de la recurrente, al señor , quien según la recurrente se desempeña como Administrador de tiendas, siendo que tal persona tuvo como remuneración de enero a diciembre de 2017 el importe total de S/ 8 470,00⁷¹ conforme se detalla en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° (foja 1022), para ello la Administración únicamente se sustenta en que el citado trabajador era según las declaraciones presentadas por la recurrente, mediante el Formulario PDT 601 Planilla Electrónica, el que percibió mayor remuneración considerando todo el año 2008; por lo que, considera que es aplicable el numeral 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19 – A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, no se encuentra acreditado en autos que el Sr. sea el trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico

⁶⁵ Aspecto que no ha sido cuestionado por la recurrente.

⁶⁶ Según el Comprobante de Información Registrada que obra a foja 278 se aprecia que tiene el 2% de las acciones de la recurrente. En tanto que tiene el 96% de las acciones y tiene el 2%.

⁶⁷ Según lo señala la Administración a foja 1022.

⁶⁸ Presentado por la recurrente en atención al Punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1076).

⁶⁹ Presentado por la recurrente en atención al Punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1076).

⁷⁰ Presentado por la recurrente en atención al Punto 4 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1076).

⁷¹ Es el resultado de la remuneración mensual del señor que ascendía a S/ 605,00 por las 14 remuneraciones que habría percibido durante el año 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

inmediato inferior⁷² de , Sub Gerente⁷³ de la recurrente, advirtiéndose que la Administración sólo se sustenta en el importe total recibido por el citado trabajador durante el ejercicio 2008, según las declaraciones presentadas por la recurrente, sin haber efectuado un cabal análisis de las funciones que tenía a su cargo el citado trabajador dentro de la estructura organizacional de la recurrente durante el ejercicio 2008, a efectos de acreditar que reunía los requisitos previstos por el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁷⁴, por lo que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado, y en consecuencia, corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo⁷⁵.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente en este extremo.

a.9 Participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por concepto de participación de utilidades no sustentadas y/o no reúnen los requisitos de ley, por el importe de S/ 105 801,00, sustentándose en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (foja 1039), así como en el Requerimiento Nº y su resultado.

Que mediante el Punto 7 del Anexo del Requerimiento Nº (foja 1039) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración comunicó a la recurrente que: *"Según su D.J. Anual del Imp. a la Renta Ejercicio 2008, presentada con fecha 31 de marzo del 2009, el contribuyente ha deducido de su Renta neta, el importe de S/. 105,801.00 por concepto de Distribución legal de la renta - Participación en las utilidades. Considerando que mediante el punto 4 del Requerimiento No. se le requirió que exhiba los papeles de trabajo elaborados para la determinación de la Participación de las utilidades del ejercicio 2008, así como la documentación y/o medios de pagos utilizados, que acredite el pago del mismo a los trabajadores. Que de la revisión de la documentación exhibida se tiene que, el contribuyente exhibió:*

- a) *Hoja de cálculo de determinación de participación de las utilidades por el total de S/. 60,615.87.*
- b) *Fotocopia del aviso de cobro de la participación de las utilidades. No se puede apreciar la fecha de publicación del aviso, pero esta consigna como fecha de emisión el 05 de junio del 2009.*
- c) *Las Liquidaciones de utilidades - periodo 2008. El total pagado según dichas liquidaciones ascienden al importe de S/. 44,071.38. apreciándose además que estas consignan como fecha de*

⁷² Más aun teniendo en cuenta que obran a fojas 692, 694 a 703 y 706, copia de las boletas de pago del señor de los meses enero a diciembre del año 2008, en las cuales se indica que el cargo de dicho trabajador es el de "vendedor".

⁷³ Dado que, de la documentación que obra en autos no se aprecia cuales habrían sido las funciones que habría desarrollado el Sub Gerente.

⁷⁴ Si bien en el Anexo Nº 2 del Requerimiento Nº (foja 1022), se aprecia que el caso analizado, para determinar el valor de mercado del sub gerente de la recurrente, no se cuenta con el referente señalado en el numeral 1.1 del numeral 1 del inciso b) del citado artículo 19-A, esto es la remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares, ni el referente regulado en el numeral 1.2, como es la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, tampoco del citado organigrama, ni de la documentación que obra en autos, se acredita que se configure el referente regulado en el numeral 1.3 del citado artículo, el cual se aplica sólo en el caso de no existir los referentes anteriormente señalados, y será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa; más aún, teniendo en cuenta que no se cuenta con información respecto de la ubicación del cargo de subgerente dentro del organigrama de la recurrente.

⁷⁵ Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal entre otras, en la Resolución Nº 03559-10-2020.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

pago el 30 de abril del 2009, es decir después de vencido el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2008.

Teniendo en cuenta lo señalado en los párrafos anteriores, y considerando:

- Que el importe de la participación de las utilidades que le correspondía pagar al contribuyente ascendía al importe de S/. 60.458.00 y no al importe de S/. 105,801.00, según se detalla a continuación:

	S/.
Renta neta antes de participación de utilidades, adiciones y deducciones, según D.J anual I.R	755 720,00
Adiciones	0
Deducciones	0
Renta Neta antes de participación de utilidades, según DJ anual I.R	757 720,00
Participación de utilidades 8%	60 458,00

- Que el contribuyente únicamente ha efectuado el pago de la participación en las utilidades hasta por el importe de S/ 44,071.38 (según Liquidaciones exhibidas), la cual además ha sido pagada después de vencido el plazo establecido en el inc. v) del art 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Que según se aprecia en las liquidaciones de utilidades y de la consulta efectuada en los sistemas de la Administración Tributaria, se ha verificado que el contribuyente no ha efectuado la retención y pago al que se refiere el segundo párrafo del art. 71 de la Ley del impuesto a la Renta y el inc. a) del art. 39 del Reglamento de la referida Ley.

Se determina que no procede la deducción del importe de S/.105,801.00 por concepto de participación de las utilidades, por lo que este será adicionado para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta".

Que con escrito de 18 de enero de 2011 (foja 505) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° , indicado que: "Se ha cumplido con cancelar la participación sobre las utilidades, sin embargo, se debe tomar en cuenta el principio de la primacía de la realidad (preeminencia de la realidad) aun cuando existe una norma de menor jerarquía que contraviene al principio de la legalidad y en aplicación del control difuso de los Derechos Fundamentales consagrados en la Constitución Política del Estado y en concordancia con OIT dichos pagos cumplen una función social que beneficia a los trabajadores y no es pasible de gravar con el Impuesto a la Renta, en mérito que cualquier importe pagado a favor de los trabajadores es deducible como gasto".

Que de la revisión del Punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 1015) notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, e indicó que de acuerdo a lo señalado en el Punto 7 del Requerimiento N° se observó la deducción por concepto de participación en las utilidades al haber sido pagada a los trabajadores después del plazo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y porque de acuerdo a las "Liquidaciones de utilidades -periodo 2008" exhibidas, el importe pagado es menor al importe deducido por dicho concepto en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 2008; es decir, en el presente caso no resulta aplicable el principio de primacía de la realidad ya que la determinación efectuada ha sido realizada en base a la documentación exhibida por el propio contribuyente.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que asimismo, en el citado Punto 7 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° la Administración señaló que respecto a que cualquier importe pagado a los trabajadores es deducible como gasto, es necesario acotar que estos serán deducibles, siempre que cumplan con los requisitos y/o limitaciones legales correspondientes, por lo que, teniendo en cuenta que la recurrente no exhibió documentación alguna que desvirtúe el reparo formulado, este será adicionado para la determinación de la renta neta imponible del año 2008.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, dispone en su artículo 2 que los trabajadores de las empresas comprendidas en el presente Decreto Legislativo participan en las utilidades de la empresa, mediante la distribución por parte de ésta de un porcentaje de la renta anual antes de impuestos. El porcentaje referido es como sigue: Empresas Pesqueras 10%; Empresas de Telecomunicaciones 10%; Empresas Industriales 10%; Empresas Mineras 8%; Empresas de Comercio al por mayor y al por menor y Restaurantes 8%; y, Empresas que realizan otras actividades 5%.

Que los artículos 7 y 10 del Decreto Legislativo N° 892 disponen que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en el decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que en el artículo 2 del citado decreto legislativo señalaba que las empresas de comercio al por mayor y al por menor otorgarían por el citado concepto el 8% por concepto de utilidades y las empresas Industriales otorgarían por el mencionado concepto el 10%.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso c) del artículo 34 de la citada ley indica que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el primer párrafo del inciso q) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 017-2003-EF, señala que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37 de la Ley para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71 de la Ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que de otro lado, el inciso d) del artículo 57 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Decreto Legislativo N° 970⁷⁶, aplicable al presente caso, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban, y el artículo 59 señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

⁷⁶ Publicada el 24 diciembre 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que por otro lado, en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, este Tribunal al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto, debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02630-10-2011, 06323-1-2010 y 02675-5-2007, entre otras, ha indicado que el tratamiento del legislador en el caso de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa ha sido la de incluirlas en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06762-3-2013 y 21233-3-2012 se ha establecido que para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe acreditarse su pago dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio en cuestión, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debe efectuar en el ejercicio en que se realice el pago.

Que de las normas indicadas se tiene que, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debe cumplirse con su pago a los trabajadores hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, de lo contrario, su deducción debe efectuarse en el ejercicio en que se efectúa el pago.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 001-2009/SUNAT se estableció el cronograma para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, fijándose como fecha de vencimiento para los contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 2, como es el caso de la recurrente, el 31 de marzo de 2009.

Que ahora, bien procede analizar si le correspondía a la recurrente deducir el monto por concepto de pago de utilidades, por el importe de S/ 105 801,00.

Que de la revisión a la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del año 2008, presentada el 31 de marzo de 2009, mediante Formulario PDT 662 N° (fojas 303 y 304), se aprecia que por dicho ejercicio la recurrente declaró en la Casilla N° 486 - Distribución Legal de la Renta el monto de S/ 105 801,00.

Que al respecto obran a fojas 511 a 526 los documentos denominados "Liquidación de Utilidades Periodo 2008", de las que se aprecia lo siguiente:

Detalle de Liquidaciones de Pago presentadas

Cuadro N° 16

N°	Trabajador	Monto	Fecha de Pago	Foja
1		643,91	30/04/2009	526
2		1 059,85	30/04/2009	526
3		921,79	30/04/2009	526
4		271,84	30/04/2009	526
5		1 063,71	30/04/2009	525
6		1 221,14	30/04/2009	525
7		1 076,38	30/04/2009	525
8		828,66	30/04/2009	525



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

9		1 052,29	30/04/2009	524
10		1 063,71	30/04/2009	524
11		964,24	30/04/2009	524
12		1 073,79	30/04/2009	524
13		962,61	30/04/2009	523
14		920,16	30/04/2009	523
15		849,15	30/04/2009	523
16		959,57	30/04/2009	522
17		1 053,92	30/04/2009	522
18		426,09	30/04/2009	521
19		428,62	30/04/2009	521
20		4 357,47	30/04/2009	521
21		921,79	30/04/2009	520
22		306,18	30/04/2009	520
23		959,34	30/04/2009	520
24		964,24	30/04/2009	519
25		1 052,29	30/04/2009	519
26		1 063,71	30/04/2009	519
27		964,24	30/04/2009	518
28		964,24	30/04/2009	518
29		964,24	30/04/2009	518
30		964,24	30/04/2009	517
31		643,91	30/04/2009	517
32		1 152,46	30/04/2009	517
33		412,04	30/04/2009	516
34		964,24	30/04/2009	516
35		964,24	30/04/2009	516
36		921,79	30/04/2009	515
37		536,22	30/04/2009	515
38		370,49	30/04/2009	515
39		964,24	30/04/2009	515
40		72,71	30/04/2009	514
41		741,89	30/04/2009	514
42		1 012,88	30/04/2009	514
43		786,60	30/04/2009	513
44		827,35	30/04/2009	513
45		406,52	30/04/2009	512



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

46		406,52	30/04/2009	512
47		964,24	30/04/2009	512
48		964,24	30/04/2009	512
49		383,67	30/04/2009	512
50		251,73	30/04/2009	511
51		964,24	30/04/2009	511
Total		45 035,63		

Que de lo señalado anteriormente se aprecia, que la recurrente no acreditó con documento alguno que la participación en las utilidades se pagó a los trabajadores con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esto es, el 31 de marzo de 2009⁷⁷; por lo que, se mantiene el reparo y se confirma la apelada en dicho extremo.

Que estando a lo expuesto no resulta relevante analizar las demás observaciones efectuadas por la Administración respecto del cálculo de la participación en las utilidades de los trabajadores.

a.10 Facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago

Que del Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por la suma de S/ 63 615,00, al considerar que la recurrente no acreditó la fehaciencia y/o utilización de medios de pago por los bienes adquiridos a las empresas, sustentándose entre otros, en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el Requerimiento Nº y su resultado.

Que mediante el Punto 8 del Anexo del Requerimiento Nº (fojas 1037 y 1038) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración requirió a la recurrente para que cumpla con:

- Exhibir las facturas incluidas en el cuadro ahí detallado y las Guías de remisión que acredite el traslado de los bienes adquiridos.
- Describir en forma detallada y/o pormenorizada la realización de las operaciones, señalando donde fueron entregados los bienes, identificar a las personas que intervinieron en las operaciones por parte del proveedor y por parte del contribuyente (desde que se solicita las cotizaciones y/o se solicita el pedido hasta la fecha que se paga la operación y/o recibe el bien).
- Exhibir los documentos que se emitieron al momento de recibir los bienes, al momento de efectuar el pago a los proveedores, los medios de pago utilizados y cualquier otra documentación interna, administrativa, comercial, de control, tributaria, entre otras, que acredite la realización de la operación, el pago al proveedor, la recepción del bien e ingreso al almacén por parte del contribuyente y la entrega del bien por parte del proveedor.

⁷⁷ Conforme con el cronograma dispuesto mediante Resolución de Superintendencia Nº 001-2009/SUNAT.

⁷⁸ Respecto de las facturas detalladas a foja 1010.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en el citado Punto 8 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1038), la Administración detalló las siguientes facturas respecto de las cuales se requirió la información señalada en el considerando anterior y que a continuación se mencionan:

Facturas Observadas

Cuadro N° 17

Razón Social	N° Interno	Fecha de emisión	Tipo	Serie y N°	Valor de Compra	IGV	Precio de Compra
		15/06/2008	FT		2 770,34	526,37	3 296,71
		15/06/2008	FT		2 770,34	526,37	3 296,71
		12/07/2008	FT		2 770,34	526,37	3 296,71
		12/07/2008	FT		2 770,34	526,37	3 296,71
		13/07/2008	FT		2 522,04	479,19	3 001,23
		03/08/2008	FT		2 482,00	471,58	2 953,58
		03/08/2008	FT		2 482,00	471,58	2 953,58
		08/09/2008	FT		2 546,00	483,74	3 029,74
		15/09/2008	FT		2 131,80	405,04	2 536,84
		15/09/2008	FT		2 131,80	405,04	2 536,84
		22/09/2008	FT		2 128,00	404,32	2 532,32
		22/09/2008	FT		2 128,00	404,32	2 532,32
		12/10/2008	FT		2 363,60	449,08	2 812,68
		12/10/2008	FT		2 363,60	449,08	2 812,68
		03/11/2008	FT		2 617,45	497,31	3 114,76
		03/11/2008	FT		2 617,45	497,31	3 114,76
		20/06/2008	FT		2 555,00	485,45	3 040,45
		28/06/2008	FT		2 927,30	556,19	3 483,48
		13/07/2008	FT		1 825,00	346,75	2 171,75
		13/07/2008	FT		1 825,00	346,75	2 171,75
		19/08/2008	FT		2 546,00	483,74	3 029,74
		19/08/2008	FT		2 546,00	483,74	3 029,74
		28/09/2008	FT		2 192,60	416,59	2 609,19
		28/09/2008	FT		2 192,60	416,59	2 609,19
		28/09/2008	FT		2 192,60	416,59	2 609,19
		03/11/2008	FT		2 617,44	497,32	3 114,76
		03/11/2008	FT		2 617,44	497,32	3 114,76
		03/11/2008	FT		2 617,44	497,32	3 114,76
		28/12/2008	FT		5 472,00	1 039,68	6 511,68
		30/11/2008	FT		6 726,00	1 277,94	8 003,94



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que con escrito de 18 de enero de 2011 (fojas 504 y 505) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° , indicado que:

- i) **Con relación al proveedor** , las compras se realizaron en Puno -Yunguyo; su chofer el señor identificado con D.N.I. N° es quien realizó la recepción con la factura, en tanto que, el Sr. DNI N° es quien entregó la materia prima por cuenta de . Agrega que trasladaba la materia prima en su unidad Camioneta Hyundai siendo que, también algunas compras de la materia prima de Puno fueron puestas en Tacna, es decir el traslado corrió por cuenta de su proveedor. La recepción de dicha materia prima se realizó con la evaluación de la Ingeniera de Planta - Control de Calidad en Tacna. El pago por la compra de la materia prima se realizó en efectivo o depósito en cuenta del proveedor. Los requerimientos y tratos comerciales en cuanto al pedido, cantidad y precio se realizan a través de comunicación vía celular, y fue el Sr. quien realizó los requerimientos.
- ii) **Con relación al proveedor** , indicó que dicha empresa le provee de materia prima de Puno -Yunguyo, siendo el Sr. quien entregó la factura, Comprobante de pago de inspección sanitaria de Senasa, Certificado de Desinfección de vehículo, Certificado Sanitario de Tránsito Interno, y que dicha documentación fue recibida por su chofer quien emitió la Guía de Remisión para el traslado de la materia prima a la ciudad de Tacna. Agregó, que el pago por la materia prima se realizó en efectivo y depósito en cuenta del proveedor. Los tratos comerciales en cuanto al pedido y cantidad los realizó el Sr. y la comunicación se realizó vía celular, indicó además que, algunas veces la adquisición de la materia prima es puesta en Tacna y que esta empresa es acopiadora de la materia prima; asimismo, refirió que las guías de remisión están con sello de la SUNAT que acredita el tránsito de materia prima hacia la ciudad de Tacna. Los bienes adquiridos de estos proveedores son productos altamente perecibles es decir carcaza industrial por lo que su consumo es inmediato en la producción, y no forma parte de los inventarios de las existencias al 31 de diciembre del 2008.

Que al citado escrito del 18 de enero de 2011, la recurrente cumplió con adjuntar copias de los siguientes documentos:

- Facturas N° , emitidas por (fojas 394, 395, 399, 400, 404, 405, 409, 410, 414, 418, 419, 424, 428, 429, 433 y 434).
- Facturas N° , emitidas por (fojas 439, 444, 448 a 450, 454 a 456, 460, 461, 466 a 469).
- Guías de Remisión – Remitente N° , emitidas por la recurrente (fojas 393, 398, 403, 408, 413, 417, 423, 427, 432, 437, 442, 447, 453, 459 y 465)
- Certificados Sanitario de Tránsito Interno, emitidos por el Ministerio de Agricultura, Certificados de Desinfección de Vehículos emitidos por SENASA (fojas 390, 396, 401, 407, 412, 416, 422, 425, 431, 436, 441, 446, 451, 458 y 464).
- Certificados de Desinfección de Vehículos emitidos por SENASA (fojas 392, 397, 402, 406, 411, 415, 421, 426, 430, 435, 440, 445, 452, 457 y 463).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- Recibos de pago efectuados a SENASA (fojas 391, 397, 402, 406, 411, 415, 420, 426, 430, 435, 440, 445, 452, 457 y 462).
- Vouchers de depósito en efectivo (fojas 438 y 443).

Que en el Punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1013 y 1014) notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó:

*"De la revisión de la documentación exhibida, se ha detectado que el contribuyente ha presentado en forma parcial la documentación requerida, por lo que se procede a reparar las compras que se detallan en el Anexo 01 adjunto, con **Motivo de reparo "1"**, por los siguientes motivos:*

- *El contribuyente no exhibió ninguna documentación que acredite la realización de las operaciones, ni el traslado de los bienes, ni la recepción de los mismos.*
- *No obstante que el contribuyente señala que las operaciones han sido canceladas en efectivo y con depósito en cuenta del proveedor, en el presente caso, tampoco exhibió documentación alguna que acredite haber realizado el pago de dichas operaciones.*

*Respecto a la documentación requerida, relacionada con las facturas detalladas en el Anexo 01 adjunto, con **"Motivo de reparo "4"**, el contribuyente únicamente exhibió las Guías de remisión - remitente del propio contribuyente, Certificados sanitarios de tránsito y Recibos de ingreso de SENASA. De la revisión de dicha documentación, se aprecia que las facturas de compra corresponden a una sola operación, y que han sido emitidas en facturas separadas con el único propósito de que el monto total de cada comprobante (más no de cada operación) no supere los importes señalados en el art. 4 de la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, pues según se aprecia en las Guías de Remisión – Remitente emitidas, los Certificados sanitarios de tránsito, los Recibos de ingreso de SENASA y las facturas de compras emitidas por el proveedor, estas corresponden a una sola operación, ya que los bienes han sido adquiridos un mismo día, trasladados en una sola fecha, en un solo vehículo y mediante un solo viaje. Asimismo, y según Certificados sanitarios, los bienes han sido identificados por SENASA en un mismo acto. Por lo tanto, y considerando que dichas operaciones superan el importe establecido en la Ley 28194 y su Texto Único Ordenado, y que han sido canceladas sin la utilización de Medios de pagos autorizados, estos no resultan siendo deducibles como costo y/o gasto para la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta".*

Que asimismo, en el Punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° la Administración indicó que: "En el caso de las facturas serie 003 Nos. del proveedor

*el contribuyente señaló que los pagos fueron en efectivo y mediante depósito en Cuenta corriente, sin embargo sólo exhibió dos (02) vouchers de depósito los cuales se encuentran relacionados con las facturas detalladas en el Anexo 01 adjunto, con **Motivo de Reparación "5"**. De la revisión de los mismos, se ha verificado que dichos Medios de pago, son por importes menores al total de las operaciones, por lo que se procederá a reparar la parte que ha sido cancelada sin la utilización de Medios de pago autorizados. (...). Considerando que el contribuyente ha señalado que los productos observados no forman parte de sus inventarios de existencias al 31 de diciembre del 2008, y no habiendo exhibido documentación alguna que acredite lo contrario, los comprobantes serán reparados como parte del costo de ventas del ejercicio 2008, el cual tendrá incidencia en la determinación de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta".*

Que en el mencionado Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1010), la Administración detalló lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° 1122110000004

Cuadro N° 18

Razón Social	Serie y N° de Factura	Según Guía Remisión - Remitente emitida por contribuyente		Según Certif. Sani. Transito emitido por SENASA		Medios de Pago			Valor de Compra	IGV	Precio de Compra	Importe Reparado	MR
		Serie y N°	Fecha de emisión	N° Certif	Fecha de emisión	Fecha de Pago	N° Depósito	Importe Pagado según depósito					
			15/06/2008	Illegible	15/06/2008				2 770,34	526,37	3 296,71	2 770,34	4
									2 770,34	526,37	3 296,71	2 770,34	4
			12/07/2008	4818	11/07/2008				2 770,34	526,37	3 296,71	2 770,34	4
									2 770,34	526,37	3 296,71	2 770,34	4
			03/08/2008	Illegible	01/08/2008				2 482,00	471,58	2 953,58	2 482,00	4
									2 482,00	471,58	2 953,58	2 482,00	4
			15/09/2008	485050	14/09/2008				2 131,80	405,04	2 536,84	2 131,80	4
									2 131,80	405,04	2 536,84	2 131,80	4
			22/09/2008	48512	21/09/2008				2 128,00	404,32	2 532,32	2 128,00	4
									2 128,00	404,32	2 532,32	2 128,00	4
			12/10/2008	48552	12/10/2008				2 363,60	449,08	2 812,68	2 363,60	4
									2 363,60	449,08	2 812,68	2 363,60	4
			03/11/2008	486722	02/11/2008				2 617,45	497,31	3 114,76	2 617,45	4
									2 617,45	497,31	3 114,76	2 617,45	4
									2 555,00	485,45	3 040,45	2 555,00	1
									2 927,30	556,19	3 483,48	2 927,30	1
			21/07/2008	481919	19/07/2008				1 825,00	346,75	2 171,75	1 825,00	4
									1 825,00	346,75	2 171,75	1 825,00	4
			19/08/2008	483514	18/08/2008				2 546,00	483,74	3 029,74	2 546,00	4
									2 546,00	483,74	3 029,74	2 546,00	4
			28/09/2008	485457	28/09/2008				2 192,60	416,59	2 609,19	2 192,60	4
									2 192,60	416,59	2 609,19	2 192,60	4
									2 192,60	416,59	2 609,19	2 192,60	4
			03/11/2008	Illegible	02/11/2008				2 617,44	497,31	3 114,76	2 617,44	4
									2 617,44	497,31	3 114,76	2 617,44	4



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

							2 617,44	497,31	3 114,76	2 617,44	4
	28/12/2008 30/11/2008 Sub total facturas 100 y 93.			24/11/2008 18/11/2008	00100 00094	7 000,00 7 000,00 14 000,00	5 472,00 6 726,00	1 039,00 1 277,94	6 511,68 8 003,94 14 515,00	433,29	5 5
										63 614,77	

(MR) Motivo reparo:

(1) El Contribuyente no exhibió ninguna documentación fehaciente que acredite la realización de la operación.

(4) Adquisiciones sin medios de pago autorizados (operaciones facturadas en varios comprobantes de pago para no superar el monto establecido en la Ley 28194).

(5) Medios de pago por importe menor a la operación.

- Reparos por no acreditar la fehaciencia de las operaciones

Que como se puede apreciar del citado Cuadro N° 18 de la presente resolución, la Administración reparó las Facturas N° _____ emitidas por la empresa _____ al considerar que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones.

Que de acuerdo con las normas y los criterios jurisprudenciales antes glosados, en el inciso a.3) de la presente resolución, para tener derecho a deducir el gasto y/o costo en la determinación del Impuesto a la Renta, no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, por lo que es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, criterio que ha sido recogido en la Resolución N° 06749-3-2012, entre otras.

Que a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, la recurrente adjuntó copia de las Facturas N° _____ (fojas 468 y 469), emitidas por la empresa _____ por la venta de 700 y 802 kilos de carne industrial, sin embargo, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales antes glosados, las facturas exhibidas, por sí solas, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que si bien la recurrente cumplió con presentar las facturas detalladas en el considerando anterior, sin embargo, no cumplió con exhibir y/o presentar las guías de remisión⁷⁹ que sustentaran el efectivo traslado de los bienes adquiridos⁸⁰, así como no obran en autos los partes de ingreso de almacén u otra documentación que acredite el traslado y/o recepción de los bienes adquiridos, entre otra documentación que permita corroborar la información contenida en los mencionados comprobantes de pago.

Que por tanto, al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la fehaciencia de las adquisiciones materia de reparo, a pesar de haber sido expresamente requerida para ello, se tiene que dicho reparo se encuentra conforme a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Utilización de medios de pago

Que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que

⁷⁹ No resultado atendible el argumento de la recurrente en cuanto alega que las guías de remisión presentadas han sido selladas por SUNAT y SENASA, y por lo tanto acreditan la fehaciencia de las operaciones, dado que, con relación a las Facturas N° _____ no cumplió con exhibir las citadas guías de remisión que habrían efectuado el traslado de los bienes adquiridos mediante las anotadas facturas.

⁸⁰ A pesar de haber sido expresamente requerida para ello conforme se aprecia del Punto 8 del Anexo del Requerimiento N° _____ (fojas 1037 y 1038).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 975⁸¹, dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago sea de tres mil quinientos nuevos soles (S/ 3 500,00) o mil dólares americanos (US\$ 1 000,00).

Que el artículo 5 de la misma norma señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizaran en los supuestos previstos en el artículo 3 de dicha norma, serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de dicha ley señala que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada ni restitución de derechos arancelarios, a cuyo efecto el inciso a) del citado artículo dispone que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación.

Que agrega el citado artículo 8, que en caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir, entre otros, costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

- i) Reparo por cancelar obligaciones detalladas en dos o más facturas cuyo importe de operación era mayor a US\$ 1 000,00 o S/ 3 500,00

Que del citado Cuadro N° 18 de la presente resolución, se aprecia que la Administración reparó las Facturas N° (fojas 394, 395, 399, 400, 404, 405, 409, 410, 418, 419, 428, 429, 433 y 434), así como las Facturas N° , emitidas por (fojas 448 a 450, 454 a 456, 460, 461, 466 y 467), al considerar que, se cancelaron obligaciones detalladas en dos o más facturas cuyo importe de operación era mayor a S/ 3 500,00.

Que de las facturas mencionadas en el considerando anterior fueron emitidas por los siguientes conceptos:

⁸¹ Publicado el en diario oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Cuadro N° 19

					Según Guía Remisión - Remitente emitida por contribuyente				
Razón Social	Serie y N° de Factura	Fecha de emisión Factura	Foja	Concepto	Serie y N°	Fecha de emisión	Valor de Compra	IGV	Precio de Compra
		15/06/2008	433	759 kilos de carne	(foja 432)	15/06/2008	2 770,35	526,36	3 296,71
		15/06/2008	434	759 kilos de carne			2 770,35	526,36	3 296,71
		12/07/2008	429	759 kilos de carne	(foja 427)	12/07/2008	2 770,35	526,36	3 296,71
		12/07/2008	428	759 kilos de carne			2 770,35	526,36	3 296,71
		03/08/2008	418	680 kilos de carne	(foja 417)	03/08/2008	2 482,00	471,58	2 953,58
		03/08/2008	419	680 kilos de carne			2 482,00	471,58	2 953,58
		15/09/2008	409	561 kilos de carne	(foja 408)	15/09/2008	2 131,80	405,04	2 536,84
		15/09/2008	410	561 kilos de carne			2 131,80	405,04	2 536,84
		22/09/2008	404	560 kilos de carne	(foja 403)	22/09/2008	2 128,00	404,32	2 532,32
		22/09/2008	405	560 kilos de carne			2 128,00	404,32	2 532,32
		12/10/2008	400	622 kilos de carne	(foja 398)	12/10/2008	2 363,60	449,08	2 812,68
		12/10/2008	399	622 kilos de carne			2 363,60	449,08	2 812,68
		03/11/2008	394	688.80 kilos de carne	(foja 393)	03/11/2008	2 617,44	497,32	3 114,76
		03/11/2008	395	688.80 kilos de carne			2 617,44	497,32	3 114,76
		13/07/2008	466	500 kilos de carne	(foja 423)	21/07/2008	1 825,00	346,75	2 171,75
		13/07/2008	467	500 kilos de carne			1 825,00	346,75	2 171,75
		19/08/2008	461	670 kilos de carne	(foja 459)	19/08/2008	2 546,00	483,74	3 029,74
		19/08/2008	460	670 kilos de carne			2 546,00	483,74	3 029,74
		28/09/2008	456	577 kilos de carne	(foja 453)	28/09/2008	2 192,60	416,59	2 609,19
		28/09/2008	454	577 kilos de carne			2 192,60	416,59	2 609,19
		28/09/2008	455	577 kilos de carne			2 192,60	416,59	2 609,19
		03/11/2008	450	688.80 kilos de carne	(foja 447)	03/11/2008	2 617,44	497,31	3 114,76
		03/11/2008	449	688.80 kilos de carne			2 617,44	497,31	3 114,7
		03/11/2008	448	688.80 kilos de carne			2 617,44	497,31	3 114,76
Monto reparado							57 699,18		



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que conforme se evidencia del Cuadro N° 19 señalado anteriormente, se tiene que los días 15 de junio, 12 de julio, 3 de agosto, 15 y 22 de septiembre, 12 de octubre y 3 de noviembre de 2008, la empresa , emitió dos diferentes facturas en el mismo día, por el mismo producto y cantidad, así como por el mismo monto, siendo que cada comprobante fue emitido por los importes de S/ 3 296,71, S/ 3 296,71, S/ 2 953,58, S/ 2 536,84, S/ 2 532,32, S/ 2 860,91 y S/ 3 114,76, haciendo un total por cada día de S/ 6 593,42, S/ 6 593,42, S/ 5 907,16, S/ 5 073,68, S/ 5 064,64, S/ 5 721,82 y S/ 6 229,52 respectivamente. Además, se aprecia que los citados bienes fueron objeto de traslado el mismo día y con la misma guía de remisión.

Que similar situación se advierte del citado Cuadro N° 19 con relación al proveedor quien los días 13 de julio y 19 de agosto de 2008, emitió dos diferentes facturas en el mismo día, por el mismo producto y cantidad, así como por el mismo monto, siendo que cada comprobante fue emitido por los importes de S/ 2 171,75 y S/ 3 029,74, haciendo un total por cada día de S/ 4 343,50 y S/ 6 059,48, siendo, además, que los días 28 de setiembre y 3 de noviembre de 2008, emitió tres diferentes facturas en el mismo día, por el mismo producto y cantidad, así como por el mismo monto, siendo que cada comprobante fue emitido por los importes de S/ 2 609,19 y S/ 3 114,76, haciendo un total por cada día de S/ 7 827,57 y S/ 9 344,28 respectivamente. Además, se aprecia que los citados bienes fueron objeto de traslado el mismo día y con la misma guía de remisión.

Que en tal sentido, teniendo en cuenta la naturaleza de los citados bienes y que estos fueron adquiridos al mismo proveedor en un solo día y que fueron trasladados el mismo día con una sola guía de remisión, se concluye que los citados comprobantes corresponden a una misma obligación cuya contraprestación era superior a S/ 3 500,00; por lo que, la recurrente se encontraba obligada a emplear algún medio de pago conforme a lo previsto en la Ley N° 28194.

Que en tal sentido, toda vez, que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194, no obstante estar obligada a ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo⁸².

ii) Gastos registrados por los que se utilizó medios de pago por importe menor a la operación

Que del citado Cuadro N° 18 de la presente resolución, se aprecia que la Administración reparó la suma de S/ 433,00⁸³, dado que, la recurrente utilizó medios de pago por un importe menor a la operación⁸⁴, para cancelar las Facturas N° , emitidas por (fojas 439 y 444).

Que de la revisión a las citadas Facturas N° que obran a fojas 439 y 444, se aprecia que estas fueron giradas por la empresa , por la venta de 1,440 y 1,770 kilos de carne industrial, siendo que, cada una fue emitida por los importes de S/ 6 511,68 y S/ 8 003,94, lo que hacen un total de S/ 14 515,00, y si bien obra a foja 443 copia de dos (2) vouchers que contienen los depósitos en cuenta⁸⁵ cada uno emitido por la suma de S/ 7 000,00, lo que hacen un total de S/ 14 000,00, de lo que se advierte que la recurrente, utilizó medios de pago por un importe menor al total de la operación.

⁸² Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal, entre otras, en la Resolución N° 09978-5-2019.

⁸³ Valor compra (sin IGV).

⁸⁴ Toda vez, que según lo señalado por la propia recurrente una parte se efectuó en efectivo y otra parte mediante depósito en cuenta, tal como se aprecia a fojas 504 y 505.

⁸⁵ Con número de operación 00094 y 00100. Cabe indicar que dichos vouchers han sido tomados en cuenta por la Administración tal como se aprecia a fojas 1010 y 1013.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en tal sentido, toda vez, que la recurrente utilizó medios de pago por un importe menor al total de la operación respecto de la cancelación de las facturas observadas⁸⁶, no obstante estar obligada a ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Ley N° 29707 estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago; es preciso anotar que conforme se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02652-4-2014 y 10404-2-2014, el artículo 2 de la Ley N° 29707, que estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley N° 28194, antes citada, dispuso que se podía acceder al mencionado procedimiento dentro de un plazo de 90 días calendario contados a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, no obstante, mediante Decreto Legislativo N° 1118 se derogó la Ley N° 29707 sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente, ésta no podía acogerse al mencionado procedimiento; debiendo precisarse que no resultan aplicables las Resoluciones N° 10218-2-2011 y 11318-5-2011, toda vez, que si bien disponían remitir los actuados a la Administración a efecto que se verifique el cumplimiento de los requisitos para su aplicación, ello se debía a que tales resoluciones fueron emitidas con anterioridad a que fuera derogada la referida Ley N° 29707 sin reglamentación⁸⁷.

Que cabe señalar además que en la Resolución N° 10406-2-2014 este Tribunal ha establecido que habiendo sido derogada la Ley N° 29707 por el Decreto Legislativo N° 1118, sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, resulta imposible jurídicamente que la recurrente se acogiera al procedimiento mencionado en la Ley N° 29707; en consecuencia, se desestima lo indicado por la recurrente en sentido contrario.

a.11 Adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por diversas adquisiciones⁸⁸ efectuadas por el importe de S/ 54 906,00, sustentándose entre otros, en el numeral 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 9 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1037) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración señaló que:

- Mediante el Punto 3 del Requerimiento N° 2, requirió a la recurrente para que exhiba los comprobantes de pago y los medios de pago utilizados para la cancelación de determinadas adquisiciones, siendo que, en el Punto 3 del resultado del mencionado requerimiento indicó que la recurrente no exhibió dicha documentación según se detalla en el Anexo N° 03 del presente requerimiento, con Motivos de Reparos 1 y 2 respectivamente.

⁸⁶ Téngase en cuenta que el artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

⁸⁷ Siendo, además, que la Resolución N° 15447-1-2007 invocada por la recurrente no existe.

⁸⁸ Dado que, la recurrente no cumplió con exhibir el comprobante de pago, no exhibió el medio de pago utilizado, el medio de pago no corresponde al proveedor, gasto ajeno al contribuyente y no acreditó la causalidad y vinculación con la generación de la renta gravada, tal como se detalla en el Anexo N° 03 del Requerimiento N° (foja 1021).



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- De la revisión de la documentación exhibida, también observó que los medios de pago exhibidos no corresponden a los proveedores y comprobantes requeridos, dado que, estos han sido emitidos a nombre de terceros según se detalla con Motivo de Reparó 3 en el citado Anexo Nº 03.
- Detectó que la recurrente ha registrado gastos por concepto de compra de carrocería furgón frigorífico para camión Mitsubishi (Factura Nº del proveedor) cuya causalidad y/o necesidad y vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada, puesto que, según su Registro Auxiliar de Activos Fijos, análisis presentados y placas de vehículos exhibidos, esta no tiene en calidad de propiedad y/o posesión ningún vehículo de dicha marca; asimismo, considerando que la adquisición ha sido registrada como activo fijo, se reparó el importe provisionado como depreciación del ejercicio, según se detalla en el citado Anexo Nº 03, con Motivo de Reparó 4.
- La recurrente tampoco ha acreditado la causalidad ni que el gasto sustentado con la Factura Nº del proveedor sea necesario para la generación de renta gravada. En este caso, y en el supuesto negado, de que el contribuyente sustentase la causalidad de dicha adquisición, aquella debió registrarse como activo y no como gasto, según se detalla en el citado Anexo Nº 03, con Motivo de Reparó "5".

Que asimismo, la Administración en el citado requerimiento indicó que fin de verificar si las adquisiciones observadas en el presente punto, se encuentran incluidas en sus inventarios finales de existencias, se le requiere que identifique los bienes (cantidades y costos) incluidos en las facturas observadas y que forma parte de sus inventarios de existencias al 31 de diciembre del 2008, siendo que, en caso de incumplimiento, la recurrente no habrá acreditado que los bienes contenidos en las facturas observadas forman parte de sus inventarios al cierre del ejercicio 2008.

Que en el citado Anexo Nº 03 del del Requerimiento Nº

(foja 1021), la Administración detalló lo siguiente:

Anexo Nº 03 del del Requerimiento Nº

Cuadro Nº 20

Fecha	Serie de Comp	Nº de Comprob.	Proveedor	Compra Dest. op gravada	Op. no grav	Compra no grav	IGV op. grav	IGV op. grav y no grav	Total S/	MR	Importe registrado como costo/gasto
25/06/2008	126			1 090,95		52,01	207,28		1 350,24	1	1 142,gvb96
10/11/2008	126			1 062,28			201,83		1 264,11	1	1 062,28
31/08/2008	LEC			4 077,40			774,71		4 852,11	1 y 2	4 077,40
27/08/2008	004					4 046,61			4 046,61	1 y 2	4 046,61
31/12/2008	001			3 182,61			604,70		3 787,31	1 y 2	3 182,61
01/07/2008	001			2 942,60			559,10		3 501,70	2	2 942,60
30/06/2008	001			4 033,61			766,39		4 800,00	3	4 033,61
15/07/2008	001			3 845,38			730,62		4 576,00	3	3 845,38
16/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55
30/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

06/12/2008	121			7 602,68	268,13		1 444,51	9 315,32	2	7 870,81
22/01/2008	002		30 178,83			5 733,97		35 912,80	4	10 058,60
25/09/2008	001		12 631,00			2 399,89		15 030,89	5	12 631,00
02/09/2008	001		4 750,62			902,62		5 653,24	3	4 750,62
20/12/2008	101		4 236,29			804,90		5 041,19	2	4 236,29
Total S/										72 653,87

(MR) Motivo de reparo:

- (1) No exhibió el comprobante de pago.
- (2) No exhibió el medio de pago utilizado.
- (3) El medio de pago exhibido no corresponde al proveedor.
- (4) Gasto ajeno al contribuyente, no acreditó la causalidad y vinculación con la generación de renta gravada. Según comprobante a la compra de una carrocería furgón frigorífico para camión marca Mitsubishi, sin embargo, el contribuyente no tiene y/o no utiliza vehículos de dicha marca. Considerando que la adquisición ha sido registrada como activo fijo, se procede a reparar el importe provisionado como depreciación.
- (5) Gasto cuya causalidad y/o necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada por el contribuyente. En el supuesto negado dicha adquisición debió registrarse como activo y no como gasto.

Que con escrito de 18 de enero de 2011 (fojas 503 y 504) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° , indicado que: i) . se presentó copia de las Facturas N° y su respectivo medio de pago (fojas 351 a 353); ii) Con relación a la el monto de S/ 4 852,11 corresponde a las Facturas N° y cuya cancelación se efectuó mediante depósito en cuenta corriente según se advierte del registro contable, por lo que adjunta copia de dicha documentación (fojas 384 a 386), iii) En cuanto al proveedor cumplió con adjuntar la factura observada y el depósito que acredita el pago (fojas 345 a 350), iv) Respecto a la empresa , presentó copia de la Factura N° y el cheque que sustenta el pago (fojas 342 a 344), v) Con relación al Recibo N° girado por la empresa , por la suma de S/ 9 315,32, por concepto del servicio de electricidad (foja 341), dicho comprobante fue cancelado en efectivo, vi) Respecto a la Factura N° emitida por por la suma de S/ 35 912,80 esta fue girada por la compra de Carrocería Furgón Frigorífico para el camión Chevrolet de Placa adquirido mediante arrendamiento financiero, dado que, las importadoras solo venden el camión sin carrocería, siendo que, por error del proveedor de la misma consigna la marca que no corresponde, el movimiento se aprecia en el Registro de Activo Fijo y el contrato de arrendamiento financiero presentado, adjuntando para tal efecto copia del citado comprobante de pago, registro contable y carta emitida por el citado proveedor (fojas 338 a 340), vii) Con relación a la empresa el monto de S/ 15 309,89, corresponde a la Factura N° , la misma que se encuentra referida a un plan de visibilidad en el punto de venta para la marca Oreo y Multimarca en las ciudades de Tacna y Moquegua, puesto que comercializan los productos Kraft lo que permitiría incrementar las ventas, por lo que se adjuntó copia de la citada factura y carta emitida por el mencionado proveedor (fojas 336 y 337) y viii) En cuanto al proveedor el monto de S/ 4 236,29, corresponde a la Factura N° 101-0089513 se canceló mediante depósito y corresponde a una liquidación de varias facturas, las cuales cumplió con adjuntar (fojas 324 a 332).

Que de la revisión del Punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1012 y 1013) notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó que:

"Respecto de los comprobantes y/o medios de pagos relacionados con las Facturas , 0425, 001-0099 de , respectivamente, el contribuyente exhibió la documentación requerida. Asimismo, respecto a las facturas del proveedor el contribuyente exhibió la documentación correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

- Respecto de los comprobantes de Reg. Serv. Pub. Electricidad y señalados en el Anexo 01 del Requerimiento N° el contribuyente no exhibió la documentación requerida, por lo que dichos comprobantes serán reparados para la determinación de la renta neta imponible del Imp. a la Renta.
- Respecto de la factura de , el contribuyente señala que la compra corresponde al furgón del vehículo marca Chevrolet adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero en el 2008; sin embargo, según se aprecia en el Contrato de arrendamiento financiero y la Tarjeta de propiedad del vehículo, este fue adquirido del Banco Scotiabank con carrocería, es decir el costo del vehículo pactado con el Banco incluye la carrocería del mismo; por lo que con la factura de se estaría duplicando el registro del costo de la carrocería furgón frigorífico del vehículo. Teniendo en cuenta lo manifestado (...), y considerando que el contribuyente no ha exhibido ningún documento que acredite que no ha incurrido en el doble registro del costo del furgón del vehículo y por ende en doble depreciación; procede reparar la provisión de la provisión generada con la factura Según su Registro Auxiliar de control de activos fijos, el contribuyente ha provisionado por dicho concepto el importe de S/. 10 058,60; importe que será adicionado para la determinación de la renta neta imponible.
- Respecto del gasto observado relacionado con se aprecia que la carta exhibida, con el logo de se encuentra dirigida a ' y no al contribuyente, y que, además, esta consigna como beneficiarios de toldos y del servicio de pintado a terceras personas, no figurando entre ellas la empresa El contribuyente tampoco exhibe documentación alguna que acredite que le corresponde realizar dicho gasto, más aun cuando la carta exhibida se encuentra dirigida a otra empresa. Asimismo, se deja constancia que ni en la anterior oportunidad (según consta en el punto 8 del Resultado del Requerimiento No,), ni en la presente, el contribuyente ha exhibido documentación alguna que acredite que dicho gasto haya sido necesario y/o tenga vinculación alguna con la generación de renta gravada, procediéndose a repararla para la determinación de la renta neta imponible."

Que asimismo, en el citado Punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° , la Administración señaló que: "Habiéndosele requerido que señale si los bienes contenidos en las facturas observadas se encuentran incluidas en sus inventarios de existencias al 31 de diciembre del 2008 y que exhiba la documentación que acredite; y considerando que el contribuyente no ha manifestado ni ha exhibido documentación alguna que así lo sustente, se determina que el costo de las compras de existencias observadas forman parte del costo de ventas del ejercicio 2008, y serán reparadas para la determinación de la renta neta imponible".

Que previamente cabe indicar, que la Administración levantó la observación efectuada a los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 20 de la presente resolución, con relación a las facturas emitidas por los proveedores⁸⁹ determinándose que el importe reparado por la suma de S/ 54 906,00⁹⁰, corresponde a los siguientes proveedores:

⁸⁹ Tal como se aprecia se advierte del Punto 9 del Anexo al Resultado del Requerimiento N°

(foja 1013).

⁹⁰ Monto reparado conforme se aprecia a foja 1237.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Cuadro Nº 21

Fecha	Serie de Comp	Nº Comp	Proveedor	Compra Dest. op gravada	Operación no grav	Compra no grav	IGV op. grav	IGV op. grav y no grav	Total S/.	MR	Importe registrado como costo/gasto
01/07/2008	001			2 942,60			559,10		3 501,70	2	2 942,60
30/06/2008	001			4 033,61			766,39		4 800,00	3	4 033,61
15/07/2008	001			3 845,38			730,62		4 576,00	3	3 845,38
16/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55
30/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55
06/12/2008	121				7 602,68	268,13		1 444,51	9 315,32	2	7 870,81
22/01/2008	002			30 178,83			5 733,97		35 912,80	4	10 058,60
25/09/2008	001			12 631,00			2 399,89		15 030,89	5	12 631,00
02/09/2008	001			4 750,62			902,62		5 653,24	3	4 750,62
Monto del reparo S/											54,905,72

(MR) Motivo de reparo:

- (2) No exhibió el medio de pago utilizado.
- (3) El medio de pago exhibido no corresponde al proveedor.
- (4) Gasto ajeno al contribuyente, no acreditó la causalidad y vinculación con la generación de renta gravada. Según comprobante a la compra de una carrocería furgón frigorífico para camión marca Mitsubishi, sin embargo, el contribuyente no tiene y/o no utiliza vehículos de dicha marca. Considerando que la adquisición ha sido registrada como activo fijo, se procede a reparar el importe provisionado como depreciación.
- (5) Gasto cuya causalidad y/o necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada por el contribuyente. En el supuesto negado dicha adquisición debió registrarse como activo y no como gasto.

- Adquisiciones por las que no se exhibieron medios de pago

Que conforme se señaló anteriormente, mediante el mencionado Punto 9 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1013), la Administración requirió a la recurrente exhibir entre otros, los medios de pago utilizados para la cancelación de las siguientes facturas:

Cuadro Nº 22

Fecha	Serie de Comp	Nº Comp	Proveedor	Compra Dest. op gravada	Operación no grav	Compra no grav	IGV op. grav	IGV op. grav y no grav	Total S/.	MR	Importe registrado como costo/gasto
01/07/2008	001			2 942,60			559,10		3 501,70	2	2 942,60
30/06/2008	001			4 033,61			766,39		4 800,00	3	4 033,61
15/07/2008	001			3 845,38			730,62		4 576,00	3	3 845,38
16/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55
30/12/2008	001			4 386,55			833,45		5 220,00	3	4 386,55
06/12/2008	121				7 602,68	268,13		1 444,51	9 315,32	2	7 870,81
02/09/2008	001			4 750,62			902,62		5 653,24	3	4 750,62
Monto del reparo S/.											32 216,12

(MR) Motivo de reparo:

- (2) No exhibió el medio de pago utilizado.
- (3) El medio de pago exhibido no corresponde al proveedor.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que de acuerdo con las normas antes citadas, en el inciso a.11) de la presente resolución, se tiene que para tener derecho a deducir el gasto y/o costo en la determinación del Impuesto a la Renta, se debe acreditar la utilización de medios de pago en la cancelación de las obligaciones cuyos montos sean a partir de S/ 3 500,00 o US\$ 1 000,00. Para tales efectos, los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se deben utilizar serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que en tal sentido, toda vez, que la recurrente no exhibió ni presentó⁹¹ los medios de pago que habría utilizado respecto de las adquisiciones de bienes y/o servicios por los comprobantes detallados en el Cuadro N° 22 de la presente resolución a pesar, de encontrarse obligada para ello, dado que, dichos comprobantes de pago fueron emitidos por sumas superiores a S/ 3 500,00, en tal sentido, toda vez, que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194, no obstante estar obligada a ello, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo, y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente respecto a que la Ley N° 29707 estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar medios de pago; es preciso anotar que conforme se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02652-4-2014 y 10404-2-2014, el artículo 2 de la Ley N° 29707, que estableció un procedimiento temporal y excepcional para subsanar la omisión de utilizar los medios de pago señalados en el artículo 4 de la Ley N° 28194, antes citada, dispuso que se podía acceder al mencionado procedimiento dentro de un plazo de 90 días calendario contados a partir del día siguiente de la publicación de su reglamento, no obstante, mediante Decreto Legislativo N° 1118 se derogó la Ley N° 29707 sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente, ésta no podía acogerse al mencionado procedimiento, debiendo precisarse que no resultan aplicables las Resoluciones N° 10218-2-2011 y 11318-5-2011⁹², toda vez, que si bien disponían remitir los actuados a la Administración a efecto que se verifique el cumplimiento de los requisitos para su aplicación, ello se debía a que tales resoluciones fueron emitidas con anterioridad a que fuera derogada la referida Ley N° 29707 sin reglamentación⁹³.

- Adquisiciones que no cumplen con el principio de causalidad y/o necesidad del gasto

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que en cuanto al principio de causalidad, este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, ha establecido que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio

⁹¹ Téngase en cuenta que la propia recurrente, en el escrito presentado el 19 de enero de 2011 (foja 504) indicó, que con relación al Recibo N° _____ girado por la empresa _____, por la suma de S/ 9 315,32, por concepto del servicio de electricidad, dicho comprobante fue cancelado en efectivo.

⁹² Siendo, además, que la Resolución N° 15447-1-2007 invocada por la recurrente no existe.

⁹³ Siendo, además, que en la Resolución N° 10406-2-2014 este Tribunal ha establecido que habiendo sido derogada la Ley N° 29707 por el Decreto Legislativo N° 1118, sin haberse publicado el reglamento al que aludía su primera disposición complementaria final, en el que se establecerían las disposiciones necesarias a fin de cumplir con lo previsto en la referida ley, resulta imposible jurídicamente que la recurrente se acogiera al procedimiento mencionado en la Ley N° 29707; en consecuencia, se desestima lo indicado por la recurrente en sentido contrario.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo, en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla. Además, en las Resoluciones N° 2565-3-2002 y 6072-5-2003 este Tribunal ha establecido que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio.

Que de acuerdo con el criterio adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012, para efectos de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

i) Factura N°

Que conforme se señaló anteriormente, mediante el mencionado Punto 9 del Anexo del Requerimiento N° así como en su Anexo N° 03 (fojas 1021 y 1037), la Administración requirió a la recurrente para que sustente la causalidad y/o necesidad y vinculación con la generación de renta gravada del gasto detallado en la Factura N° , emitida por el proveedor habiendo reparado el monto de S/ 10 058,60⁹⁵, puesto que, había detectado que registró como gasto por concepto de compra de carrocería furgón frigorífico para camión Mitsubishi, cuya causalidad y/o necesidad y vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada⁹⁶.

Que asimismo, se mencionó que en el escrito presentado por la recurrente el 19 de enero de 2011 (fojas 503 y 504), aquella indicó que con relación a la citada factura, que dicho comprobante fue girado por la compra de Carrocería Furgón Frigorífico para el camión Chevrolet de Placa adquirido mediante arrendamiento financiero, dado que, las importadoras solo venden el camión sin carrocería, siendo que, por error el proveedor consignó la marca que no corresponde.

Que con la finalidad de acreditar la causalidad y/o necesidad y vinculación con la generación de renta gravada del mencionado gasto, la recurrente adjuntó copia de la citada Factura N° , su registro contable y carta emitida por el citado proveedor (fojas 338 a 340), siendo, además, que exhibió el contrato de arrendamiento financiero del vehículo al que se le colocó la referida carrocería.

Que respecto a la Factura N° que obra a foja 340 y registro contable (foja 339), cabe indicar que no son suficientes para acreditar que el respectivo desembolso cumple necesariamente con el principio de causalidad, así como la necesidad del gasto, dado que, resulta necesario contar con documentación adicional que sustente su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, conforme con el criterio establecido entre otras, en la Resolución N° 00997-5-2020.

⁹⁴ Emitida por la compra de una carrocería furgón frigorífico (foja 340).

⁹⁵ Si bien la citada factura fue emitida por la suma de US\$ 12,100 dólares americanos (S/ 35 912,80) según se evidencia a foja 340, no obstante, el monto de reparo fue de S/ 10 058,60, tal como se aprecia a foja 1021.

⁹⁶ Dado que, según su Registro Auxiliar de Activos Fijos, análisis presentados y placas de vehículos exhibidos, esta no tiene en calidad de propiedad y/o posesión ningún vehículo de dicha marca; asimismo, considerando que la adquisición ha sido registrada como activo fijo, se reparara el importe provisionado como Depreciación del ejercicio, según se detalla en el Anexo señalado, con Motivo de Reparación "4".



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que con relación a la Carta S/N del 19 de enero de 2011 (foja 338), emitida por el proveedor en la que indica que por error en la Factura N° se consignó: "01 venta de carrocería Furgón Frigorífico para camión Mitsubishi", debiendo decir: "01 venta de carrocería Furgón Frigorífico para camión marca Chevrolet", no obstante, con dicho documento solo se corregiría la descripción del bien vendido, sin embargo, por sí solo dicho documento no acredita que dicho desembolso cumple necesariamente con el principio de causalidad, así como la necesidad del gasto, dado que, resulta necesario contar con documentación adicional que sustente su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, más aun teniendo en cuenta que la Administración a foja 1013 señaló que "según se aprecia en el Contrato de arrendamiento financiero y la Tarjeta de propiedad del vehículo, este fue adquirido del Banco Scotiabank con carrocería", lo que no ha sido desvirtuado por la recurrente⁹⁷.

Que en ese sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

ii) Factura N°

Que conforme se señaló anteriormente, mediante el mencionado Punto 9 del Anexo del Requerimiento N° así como en su Anexo N° 03 (fojas 1021 y 1037), la Administración requirió a la recurrente para que sustente la causalidad del gasto detallado en la Factura N° emitida por el proveedor, por el monto de S/ 12 631,00, siendo que, en el escrito presentado por la recurrente el 19 de enero de 2011 (fojas 503 y 504) señaló que el anotado gasto se encuentra referido a un plan de visibilidad en el punto de venta para la marca Oreo y Multimarcas en las ciudades de Tacna y Moquegua, puesto que, comercializan los productos Kraft lo que permitiría incrementar las ventas, por lo que, con la finalidad de acreditar la causalidad del mencionado gasto, adjuntó copia de la citada factura y carta emitida por el mencionado proveedor (fojas 336 y 337).

Que con la finalidad de acreditar la causalidad del gasto la recurrente presentó copia de la citada Factura N° emitida por la empresa y carta emitida por el mencionado proveedor (fojas 336 y 337).

Que sobre el particular, cabe señalar que la factura observada⁹⁹ no acredita por sí sola que el respectivo desembolso cumple necesariamente con el principio de causalidad, dado que, resulta necesario contar con documentación adicional que acredite la necesidad del gasto reparado.

Que si bien obra a foja 336 copia de la carta emitida por la citada empresa, no obstante, de una revisión a dicho documento se aprecia que fue remitida a la empresa siendo, además, que en esta se consigna como beneficiarios de todos y del servicio de pintado a terceras personas, no figurando la recurrente, por lo que dicha carta no acredita la causalidad del gasto contenido en la mencionada Factura N° por lo que en principio correspondería mantener el reparo.

Que sin embargo, cabe advertir que dicho gasto ya ha sido materia de reparo al no haberse acreditado la prestación del servicio contenido en la citada factura, conforme con el análisis antes efectuado en el literal a.3 de la presente resolución, y se encuentra detallado en el numeral 8.2 del Punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° y su Anexo N° 02, tal como se evidencia a fojas 1062 y 1065¹⁰⁰, de

⁹⁷ Siendo además, que obra a foja 663 copia de la Tarjeta de Propiedad del vehículo con placa de Rodaje en la que se indica como propietario del bien al, y en el rubro carrocería se ha consignado la frase: "Furgón Frigorífico".

⁹⁸ Emitida por la prestación del servicio de "Plan de visibilidad en el punto de venta para la marca Oreo y Multimarcas en la ciudad de Tacna y Moquegua" (foja 337).

⁹⁹ Que obra a foja 337.

¹⁰⁰ Así como en el Cuadro N° 05 de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

lo que se advierte un doble reparo sobre el mismo gasto¹⁰¹, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo¹⁰².

a.12 Gastos registrados en la cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 1237), se observa que la Administración formuló reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, a diversos gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales por el importe de S/ 8 530,00, sustentándose entre otros, en los incisos c) y j) del artículo 44 y el último párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la renta y modificatorias (foja 1037), así como en el Requerimiento N° y su resultado.

Que mediante el Punto 10 del Anexo del Requerimiento N° (foja 1037) notificado de acuerdo a ley el 7 de enero de 2011 (foja 1044), la Administración requirió a la recurrente para que presente sus descargos y/o sustente por escrito la observación efectuada a los gastos registrados en las Cuentas 66501, 66601 y 66901, debiendo señalar la base legal y exhibir la documentación sustentatoria que ampare su descargo, o en su defecto presentar las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes, siendo que, en el mencionado punto se indicó el siguiente detalle:

Cuadro N° 23

Cuenta	Concepto	S/
66501	Cargas diversas de ejercicios anteriores	6 866,90
66601	Sanciones administrativas fiscales	1 447,00
66901	Otras cargas excepcionales	216,48
	Total	8 530,38

Que con escrito de 18 de enero de 2011 (foja 503) la recurrente dio respuesta a lo solicitado en el mencionado Requerimiento N° , indicado que: *“Consideramos que es materia de adición para efectos de establecer el Impuesto a la Renta”*.

Que de la revisión del Punto 10 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° (foja 1012) notificado conforme a ley el 14 de febrero de 2011 (foja 1020), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente en atención al referido requerimiento, e indicó que: *“(…) el contribuyente únicamente señala es materia de adición para efectos de establecer el Impuesto a la Renta. El contribuyente no exhibió ningún documento que desvirtúe los reparos y/u observaciones formuladas en el punto 10 del Requerimiento No.*

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 44 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Que el inciso j) del mencionado artículo 44, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prevé que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

¹⁰¹ Lo que distorsiona la determinación efectuada.

¹⁰² Similar criterio ha sido expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 07436-1-2018.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

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

Que por otro lado, obra a foja 930 el Balance de Comprobación por el mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente, del que se aprecia que esta registró en las Cuentas 66501 "Cargas diversas ejercicios anteriores", 66601 "Sanciones administrativas fiscales" y 66901 "Otras cargas excepcionales", las sumas de S/ 6 866,90, S/ 1 455,00 y S/ 216,48.

Que en tal sentido, de acuerdo con lo señalado precedentemente, se tiene que a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no cumplió con sustentar los gastos señalados en el considerando anterior por la suma total de S/ 8 530,00, por lo que el citado reparo, se encuentra arreglado a ley; en tal sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Vulneración del principio de no confiscatoriedad

Que respecto a lo manifestado por la recurrente sobre la vulneración del principio de no confiscatoriedad, cabe indicar que mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme el cual, se autorizó a los tribunales administrativos – como el Tribunal Fiscal – a realizar el control difuso; por lo que al tratarse esta instancia de un tribunal administrativo, no es posible realizar el control de constitucionalidad alegado.

Aplicación de la Tasa del 10%

Que respecto a los alegatos de la recurrente referentes a que al desarrollar actividad industrial y encontrarse ubicada en zona de frontera le correspondía pagar la tasa de 10% del Impuesto a la Renta según lo señalado en la Ley N° 27158, cabe precisar que de la revisión de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, presentada mediante Formulario PDT 662 N° 233872, se aprecia que la recurrente aplicó la tasa del 30% en la determinación del citado impuesto y ejercicio (foja 303), verificándose de la Resolución de Determinación N° (fojas 1237 a 1239), se observa que la Administración no formuló reparo alguno respecto a la aplicación de la citada tasa.

Que sin perjuicio de ello, y a título ilustrativo cabe señalar que el numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley N° 27158, Ley que dispone la aplicación del Impuesto a la Renta para las empresas ubicadas en selva y frontera comprendidas en la Ley N° 23407, Ley General de Industrias, establece que las empresas ubicadas en Zona de Frontera comprendidas dentro de los alcances de la Ley N° 23407 y normas modificatorias, que se dediquen al procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero provenientes de dicha zona y que durante el ejercicio 1998 hubieran gozado de la exoneración del Impuesto a la Renta, aplicarán para efecto de dicho impuesto desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre del año 2010, la tasa del 10% (diez por ciento), precisándose en el numeral 1.2 del mismo artículo 1 que las empresas ubicadas en Zona de Frontera que durante el ejercicio 1999 o 2000 continúen exoneradas del Impuesto a la Renta, aplicarán desde el 1 de enero del 2000 hasta el 31 de diciembre del año 2010 o desde el 1 de enero del año 2001 hasta el 31 de diciembre del año 2010, la tasa de 10% (diez por ciento), según corresponda.

Que de acuerdo con el numeral 1.3 del mencionado artículo 1, por decreto supremo refrendado por el ministro del sector correspondiente se establecerán las actividades económicas vinculadas al procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero a que se refiere el primer párrafo de dicho artículo 1.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que por su parte, el artículo 1 del Decreto Supremo Nº 196-99-EF, que estableció las actividades económicas vinculadas al procesamiento o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero, para aplicación de tasas especiales del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley Nº 27158 y en la Cuarta Disposición Complementaria de la Ley Nº 27037¹⁰³, modificada por el artículo 2º de la Ley Nº 27158, las actividades económicas vinculadas al procesamiento, transformación o manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero son las siguientes: (a) Aquéllas comprendidas en la Clase 1511, 1512, 1513 y 1514 del Grupo 151, de la Sección D de la Clasificación Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económicas (CIIU), (b) las actividades de acuicultura, de acuerdo a lo dispuesto en el Decreto Supremo Nº 073-89-EF, Decreto Supremo Nº 07-95-PE y normas complementarias y modificatorias.

Que los artículos 15 y 16 de la mencionada Ley Nº 23407, Ley General de Industria, señalan que: *“Artículo 15.- Cuando además de la actividad industrial, las empresas desarrollan otras actividades económicas, se les considera empresa industrial para los efectos de esta Ley, si sus ingresos brutos provenientes de la actividad industrial son superiores a los de cada uno de las otras actividades. Si después de iniciada la actividad industrial, el promedio de los ingresos provenientes de ésta, durante tres años consecutivos fuere inferior al de cualquiera de las otras actividades desarrolladas por la empresa se aplicarán a partir del siguiente ejercicio económico las normas que correspondan a su mayor actividad económica, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de esta Ley”* y según el *“Artículo 16.- Las empresas cuyos ingresos provenientes de su actividad industrial sean inferiores a los de cualquiera de las otras actividades por ellas desarrolladas, se regirán por las normas que regulan la actividad mayoritaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de esta Ley”¹⁰⁴*.

Que por su parte, el artículo 70 de la referida Ley Nº 23407 para los efectos de la misma se considera Zona de Frontera, se consideran zonas de Frontera y de Selva, a los Departamentos de Tumbes, Tacna, Loreto, Ucayali y Madre de Dios; las Provincias de Sullana, Ayabaca y Huancabamba del Departamento de Piura; San Ignacio y Jaén del Departamento de Cajamarca; Bagua y Chachapoyas del Departamento de Amazonas; Chucuito, Huancané, San Ramón, Puno y Sandía del Departamento de Puno; y los Departamentos, Provincias y Distritos comprendidos como Zona de Selva en la Ley Nº 15600 y las circunscripciones señaladas en el Decreto Supremo Nº 401-H del 4 de octubre de 1965.

Que el artículo 71 de la misma Ley Nº 23407 regulaba que las empresas industriales establecidas o que se establezcan en zonas de Frontera o de Selva están gravadas sólo con las contribuciones al Instituto Peruano de Seguridad Social y con los derechos de importación, salvo lo dispuesto en el Artículo VI del Título Preliminar de esta Ley, así como los tributos municipales.

Que agrega el citado artículo que, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, las empresas industriales establecidas en zonas de Frontera o de Selva solo están gravadas con los tributos y contribuciones que expresamente en él se mencionan y por tanto, exoneradas de todo otro impuesto, creado o por crearse, inclusive de aquellos que requieren de norma exoneratoria expresa.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 13678-1-2009 ha establecido que los artículos 15 y 16 de la aludida Ley General de Industrias, Ley Nº 23407, contemplaban la posibilidad que una empresa realice conjuntamente actividades industriales y otras no comprendidas dentro de dicho rubro, no obstante, cuando éstas últimas constituían la principal actividad generadora de ingresos de la empresa, preveía que la empresa debía registrarse por las normas que correspondían a su mayor actividad económica.

¹⁰³ Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía vigente a partir del 1 de enero de 1999.

¹⁰⁴ Según el artículo 11 están obligados a inscribirse en el Registro Industrial las personas naturales o jurídicas dedicadas a la producción industrial en plantas propias o de terceros. En tanto que el artículo 12 señalaba que en el Registro de Productos Industriales Nacionales se inscribirán obligatoriamente todos los productos industriales manufacturados en el país.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que asimismo, indicó que si bien la Ley General de Industrias, Ley N° 23407, preveía un trato diferenciado, exceptuando de la aplicación de dicha ley, a las empresas cuya actividad mayoritaria no era la industrial, igualmente dicho razonamiento resulta aplicable en cuanto a la Ley N° 27158, la que al establecer el beneficio de la aplicación de la tasa del 10% del Impuesto a la Renta señala que resulta aplicable a las empresas comprendidas dentro de los alcances de la Ley General de Industrias, lo que circunscribe la aplicación del anotado beneficio a las empresas cuya actividad económica mayoritaria esté constituida por las descritas en el Decreto Supremo N° 196-99-EF.

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 05446-1-2005, entre otras, ha señalado que el artículo 1 de la Ley N° 27158 no precisa la exclusividad de las actividades de procesamiento, transformación y manufactura de recursos naturales de origen agropecuario o pesquero de las actividades comprendidas en el Decreto Supremo N° 196-99-EF, a fin de contar con el beneficio de la tasa del 10% del Impuesto a la Renta, habiendo dejado abierta la posibilidad de que se puedan realizar de manera conjunta tanto actividades comprendidas dentro del Decreto Supremo N° 196-99-EF como actividades que no se encuentran dentro de dicha norma, debiendo establecerse cuál es el porcentaje que representa cada actividad en la generación de ingresos, sin que resulte necesario la exclusividad de tales actividades, asimismo, de acuerdo al criterio recogido en la Resolución N° 13678-1-2009 este Tribunal ha indicado que las actividades previstas en el referido decreto supremo deben constituir la principal actividad generadora de ingresos de la empresa.

Que en tal sentido, si bien la recurrente no debía realizar en forma exclusiva las actividades industriales contenidas en el Decreto Supremo N° 196-99-EF, éstas debían constituir su principal actividad generadora de ingresos.

Que se verifica del Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 279) que su actividad económica principal es la producción de carne y elaboración de productos cárnicos¹⁰⁵, encontrándose su domicilio fiscal y establecimientos anexos en el departamento de Tacna.

Que según se verifica del Estado de Ganancias y Pérdidas del año 2008 presentada por la propia recurrente a foja 954, en dicho documento aquella indicó que la generación de sus ingresos durante el ejercicio 2008, se encontró conformada según lo siguiente:

ACTIVIDAD ECONÓMICA	2008
Venta de mercaderías	11 173 644,44
Venta de productos terminados	3 999 758,55
Total	15 173 402,99

Que asimismo, obra a foja 1302 a 1304 el Informe N° en el cual se indica que según el Balance de Comprobación de la recurrente al 31 de diciembre de 2008, sus ingresos por la venta de mercadería fueron superiores a la venta de productos terminados, detallando las cantidades contenidas en el cuadro precedente.

Que de lo señalado anteriormente se tiene, que durante el año 2008 la recurrente no realizaba únicamente actividades industriales referidas a la producción de productos cárnicos, sino que adicionalmente realizaba actividades de comercio, esto es, venta de mercaderías de productos no producidos por ella; asimismo, conforme se verifica del anotado cuadro, para el ejercicio 2008, los ingresos por la venta de mercaderías de productos no producidos por la recurrente fueron de 73,64%, mientras que la venta de productos terminados fue de 26,36%, resultando que su actividad principal actividad generadora de ingresos es la venta de mercaderías de productos no producidos por la recurrente; en consecuencia, no le corresponde aplicar la tasa del 10% del Impuesto a la Renta por el mencionado año 2008, al no cumplir con los requisitos

¹⁰⁵ Sub clase de la Clase 15114 del CIU.



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

establecidos en la Ley N° 27158 y el Decreto Supremo N° 196-99-EF, a fin de gozar del citado beneficio; por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

B. Resoluciones de Determinación N°
4.1%

- TASA ADICIONAL DEL

Que del Anexo N° 1¹⁰⁶ a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1240 a 1252), se advierte que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, al haberse determinado reparos a:

- i. Los gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de Local según se detalla en el Punto 7.1 del Requerimiento N° y su resultado.
- ii. Los gastos registrados en las Cuentas 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- cuentas de cobranza dudosa, según se detalla en el Punto 7.2 del Requerimiento N° y su resultado.
- iii. Los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas N° 63.201, 63.905 y 65.909, según se detalla en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado.
- iv. Las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 5 del Requerimiento N° y su resultado.
- v. La depreciación del activo fijo, según se detalla en el Punto 6 del Requerimiento N° y su resultado.
- vi. Las ventas no registradas, según se detalla en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.
- vii. Las compras realizadas con liquidaciones de compra, según se detalla en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.
- viii. La participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos, según se detalla en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.
- ix. Las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado.
- x. Las adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible, según se detalla en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.
- xi. Los gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta, según se detalla en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no

¹⁰⁶ Foja 1251.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la cual deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos:

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

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) en el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley.

Que además, no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4.1%, pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que en efecto, según el criterio adoptado en la Resolución N° 04215-10-2013, el fundamento de la Ley del Impuesto a la Renta para establecer una presunción de dividendos en el caso de disposición indirecta de rentas responde a la necesidad de equiparar el grado de imposición de las utilidades distribuidas a los accionistas, socios o asociados a través de acuerdos, con la disposición de dividendos u otras formas de distribución de utilidades, efectuada a través de mecanismos indirectos, como la asunción por la empresa de gastos a cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, de acuerdo con lo señalado en reiterada jurisprudencia como la contenida en las resoluciones emitidas por este Tribunal tales como las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 11924-2-2008, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, al tratarse de una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que de lo expuesto se advierte que los mismos reparos efectuados por la Administración para la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, fueron efectuados en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008¹⁰⁷ contenida en la Resolución de Determinación N° ; por lo que, han sido ya analizados por esta instancia en los literales a.1 a a.12 de la presente resolución, siendo pertinente detallar que en el citado análisis se concluyó lo siguiente:

Cuadro N° 24

Reparos	Detalle	Conclusión del Análisis
Los gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de Local según se detalla en el Punto 7.1 del Requerimiento N° y su resultado.	Conforme se analizó en el literal a.1 de la presente resolución la Administración formuló reparos a los gastos registrados en la cuenta 63501 – Alquiler de Local, debido a que la recurrente: 1. No exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento; 2. No utilizó medio de pago autorizado; 3. No acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada; y, 4. No efectuó la detracción correspondiente.	<ul style="list-style-type: none">• Por las operaciones detalladas en el Cuadro N° 3, la recurrente no detalló los comprobantes de pago o los recibos de arrendamiento que sustentarian tales gastos, pese haber sido requerida para ello; por lo que en aplicación del inciso j) del artículo 44 del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del numeral 6.2 del artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Pago, se mantuvo el reparo analizado y confirmó la apelada en este extremo¹⁰⁸.• Los gastos detallados en el siguiente Cuadro N° 4 fueron reparados por la Administración debido a que la recurrente no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada (Motivo 3); y, no efectuó la detracción correspondiente (Motivo 4). Al respecto, se concluyó que la Administración Tributaria sustentó su reparo en el incumplimiento de la recurrente de documentación que no fue expresamente requerida, por lo que se concluyó que el reparo no fue realizado de acuerdo a ley, por lo que se levantó y revocó la resolución apelada en este extremo.• El reparo al gasto de alquiler registrado a nombre de Renzo Luis Bacigalupo Liendo por el monto de S/ 11 304, 00 fue confirmado debido a que supera el límite establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, y la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago a que se refiere el artículo 5 de citada Ley N° 28194.

¹⁰⁷ Con excepción del reparo al valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto, el cual sólo se efectuó en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

¹⁰⁸ Al haberse mantenido el reparo analizado debido a que la recurrente no exhibió el comprobante de pago y/o recibo de arrendamiento (Motivo 1), no corresponde analizar la observación referida a que la recurrente no acreditó la causalidad, necesidad y/o vinculación con la generación de renta gravada (Motivo 3), ni resultan pertinentes los alegatos de la recurrente sobre esta última observación.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Los gastos registrados en las Cuentas 65.905 – Movilidad, 67.902 – Otros Gastos y 68.301- cuentas de cobranza dudosa, según se detalla en el Punto 7.2 del Requerimiento N° y su resultado.	<p>Conforme se analizó en el literal a.2 de la presente resolución, los citados reparos se sustentan en:</p> <ul style="list-style-type: none">La "Planilla de Gastos de movilidad" no contiene la información mínima requerida en el inciso a1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 1 al 4 del inciso v) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta.No se exhibió ningún documento que sustente los gastos registrados en la Cuenta 67.902 – Otros Gastos.La recurrente no cumplió con los requisitos para que las provisiones por deudas incobrables puedan deducirse, regulados en inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.	<ul style="list-style-type: none">Respecto al reparo a los Gastos de Movilidad - Cuenta 65905, por el importe de S/ 3 415,10, se verificó que la "Planilla de Gastos de Movilidad", no contiene la información mínima requerida en el inciso a.1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso v) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta, dado que, no indica los nombres y apellidos de cada trabajador usuario de la movilidad, ni el número de documento de identidad y ni está suscrito por cada trabajador; por lo que se mantuvo el reparo analizado y confirmó la apelada en este extremo.En el caso del reparo a la Cuenta 67902 – Otros Gastos por el importe de S/ 27 559,65, se verificó que, a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no cumplió con sustentar la deducción del citado gasto; por lo que se mantuvo el reparo analizado y confirmó la apelada en este extremoEn el caso del reparo a los gastos registrados en la Cuenta 68301 - Cuentas de Cobranza Dudosa, por el importe de S/ S/ 18 046,49, se verificó que la recurrente no cumplió con el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, pues esta se encuentra contabilizada en forma total y si bien obra a foja 642 el documento denominado: "Cuentas de Cobranza Dudosa", es un documento que no forma parte de un registro o libro contable, que sólo detalla los comprobantes de pago y las empresas que tendrían deuda pendiente con la recurrente; sin embargo, no aprecia de este mayor detalle ni documentación que sustente su vinculación con obligaciones generadas por su actividad comercial, la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor; por lo que, al no haber cumplido la recurrente con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento, se mantuvo el reparo analizado y confirmó la apelada en este extremo
Los gastos registrados con recibos por honorarios y facturas relacionados con las Cuentas N° 63.201, 63.905 y 65.909, según se detalla en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado.	El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.3 de la presente resolución	<p>Se mantuvo el reparo de los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 5 de la presente resolución y se confirmó la apelada en este extremo debido a que:</p> <ul style="list-style-type: none">Respecto de los gastos sustentados con los recibos por honorario emitidos por y se verificó que la recurrente sólo presentó comprobantes de pago y pese haber sido requerida expresamente no presentó documento alguno que acredite que los servicios detallados en el Cuadro N° 5 le fueron prestados por los emisores de los recibos de honorarios y facturas observadas.Respecto a la Factura N° emitida por la Universidad por "Diplomado en Marketing Avanzado" en la que se consigna como participante al señor , la recurrente no acreditó que el citado gasto cumpliera con el principio de generalidad, pese haber sido requerida para ello.La recurrente no cumplió con sustentar la deducción del gasto contabilizado en la Cuenta 65909 – "Otros Gastos", por el importe de S/ 11 118,19, por lo que el citado reparo, se encuentra arreglado a ley.
Las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 5 del Requerimiento N°	<p>Conforme se analizó en el literal a.4 de la presente resolución, los citados reparos se sustentan en:</p> <ul style="list-style-type: none">La Administración reparó las Facturas N°	<ul style="list-style-type: none">Se mantuvo el reparo de las Facturas N° detalladas en el Cuadro N° 7 de la presente resolución, al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

y su resultado.	<p>detalladas en el Cuadro N° 07 de la presente resolución, al considerar que la recurrente no exhibió ninguna documentación fehaciente que acredite la realización de las operaciones.</p> <ul style="list-style-type: none">Del citado Cuadro N° 07 se tiene que la Administración reparó las facturas por el Motivo N° 3 debido a que los medios de pago exhibidos corresponden a terceros y por el Motivo N° 4 debido a que a recurrente efectuó adquisiciones sin utilizar medios de pago autorizados.	<p>la fehaciencia de las operaciones materia de reparo, se tiene que este se encuentra conforme a ley.</p> <ul style="list-style-type: none">Se levantó el reparo y se revocó la apelada, en el extremo de los Motivos N° 3 y 4 correspondientes a las Facturas N° <p>detalladas en el Cuadro N° 7 de la presente resolución, debido a que la Administración sustentó su reparo en el incumplimiento de la recurrente de documentación que no fue expresamente requerida, esto es, no le solicitó para que cumpla con exhibir y/o presentar los medios de pago utilizados para la cancelación de las citadas facturas, a efectos que durante el citado procedimiento de fiscalización la recurrente ejerza su derecho de defensa.</p>
La depreciación del activo fijo, según se detalla en el Punto 6 del Requerimiento N° y su resultado.	<p>Conforme se analizó en el literal a.5 de la presente resolución, los citados reparos se sustentan en los siguientes motivos: 1. No exhibió comprobante de pago; 2. No exhibió medio de pago autorizado; y, 3. Tasa de depreciación mayor al establecida en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.</p>	<ul style="list-style-type: none">Respecto de los bienes detallados en el Cuadro N° 10 de la presente resolución, se mantuvo el reparo y se confirmó la apelada, dado que, la recurrente no presentó los comprobantes de pago, el valor de los mismos, ni otro documento que lo acredite, pese haber sido requerida para ello, por lo tanto, no procedía la deducción de depreciación de aquellos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.Se levantó el reparo y se revocó la apelada en el extremo del bien detallado en el Cuadro N° 11 de la resolución, debido a que lo señalado por la propia Administración en el Anexo 01 del Requerimiento N° de foja 1056, la adquisición de la citada Motocicleta Honda fue adquirida mediante comprobante N° emitido el 22 de marzo de 2006, por la suma de S/ 4 644.94, no obstante, a dicha fecha la obligación para utilizar medios de pago era a partir de S/ 5 000,00.Se mantuvo el reparo y se confirmó la apelada en el extremo de los bienes detallados en el Cuadro N° 12, debido a que al activo fijo denominado maquinaria y equipo le resulta de aplicación la tasa del 10% y teniendo en cuenta que la recurrente no sustentó las razones por las que aplicó la tasa del 20%, pese haber sido requerida para ello.
Las ventas no registradas, según se detalla en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.	<p>El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.6 de la presente resolución.</p>	<p>Se levantó el reparo y se revocó la apelada, debido a que la Administración en el Punto N° 4 del Anexo del Requerimiento N° (fojas 1040 y 1041) sólo le requirió a la recurrente para que cumpla con exhibir los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 13; sin embargo, sustentó su reparo en que la Facturas no han sido anotadas en su Registro de Ventas ni declarada en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2008; y, las reparó como ingresos omitidos, observación cuyo sustento no fue expresamente requerida a la recurrente a efectos que ejerza su derecho de defensa en el procedimiento de fiscalización.</p>
Las compras realizadas con liquidaciones de compra, según se detalla en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.	<p>El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.7 de la presente resolución.</p>	<p>Se levantó el reparo y se revocó la apelada en el extremo de los reparos a las liquidaciones de compras detalladas en el Cuadro N° 14 de la presente resolución, debido a que la Administración no detalla si las adquisiciones objeto de reparo constituyen gasto o costo para efectos tributarios, a efectos de establecer las normas aplicables, además que no obran en autos las Liquidaciones de Compra detalladas en el citado Cuadro N° 14 de la presente resolución, de modo que no resulta posible verificar si dichos documentos reúnen o no los requisitos para ser considerados comprobantes de pago.</p>
La participación en las utilidades no sustentadas y/o que no reúnen los requisitos, según se	<p>El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.9 de la presente resolución.</p>	<p>Se mantuvo el reparo y se confirmó la apelada, debido a que la recurrente no acreditó con documento alguno que la participación en las utilidades se pagó a los trabajadores con anterioridad al vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esto es, el 31 de marzo de 2009.</p>



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

detalla en el Punto 7 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.		
Las facturas de compras por no haber acreditado la fehaciencia y/o utilización de medios de pago, detalladas en el Punto 8 del Requerimiento N° y su resultado.	<p>Conforme se analizó en el literal a.10 de la presente resolución, los citados reparos se sustentan en los siguientes motivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> La recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones contenidas en las Facturas N° emitidas por la empresa Del Cuadro N° 18 de la presente resolución, se aprecia que la Administración reparó las Facturas N° <p>, emitidas por , así como las Facturas N°</p> <p>emitidas por al considerar que, se cancelaron obligaciones detalladas en dos o más facturas cuyo importe de operación era mayor a S/ 3 500,00.</p> <ul style="list-style-type: none"> Del Cuadro N° 18 de la presente resolución, se aprecia que la Administración reparó la suma de S/ 433,00, dado que, la recurrente utilizó medios de pago por un importe menor a la operación, para cancelar las Facturas N° emitidas por 	<ul style="list-style-type: none"> Se mantiene el reparo y se confirma la apelada en el extremo de las Facturas N° , al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la fehaciencia de las adquisidores materia de reparo, a pesar de haber sido expresamente requerida para ello. Se mantiene el reparo y se confirma la apelada en el extremo de las Facturas N° , emitidas por así como las Facturas N° <p>emitidas por toda vez, que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194, no obstante estar obligada a ello.</p> <ul style="list-style-type: none"> Se mantuvo el reparo y se confirmó la apelada en el extremo de la suma de S/ 433,00, debido a que de la revisión de las Facturas N° que obran a fojas 439 y 444, se aprecia que cada una fueron emitidas por el importe de S/ 6 511,68 y S/ 8 003,94, lo que hacen un total de S/ 14 515,00, y si bien obra a foja 443 copia de dos (2) vouchers que contienen los depósitos en cuenta cada uno emitido por la suma de S/ 7 000,00, lo que hacen un total de S/ 14 000,00, de lo que se advierte que la recurrente, utilizó medios de pago por un importe menor al total de la operación.
Las adquisiciones para la determinación de la Renta Neta imponible, según se detalla en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.	El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.11 de la presente resolución .	<ul style="list-style-type: none"> Se mantiene el reparo y se confirma la apelada en el extremo de los comprobantes detallados en el Cuadro N° 22 de la presente resolución, debido que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194. Se mantiene el reparo y se confirma la apelada en el extremo de la Factura N° debido a que la recurrente no acreditó que el respectivo desembolso cumpla con el principio de causalidad. Se levantó el reparo y se revocó la apelada en el extremo de la Factura N° debido a que gasto ya ha sido materia de reparo al no haberse acreditado la prestación del servicio contenido en la citada factura, conforme con el análisis antes efectuado en el literal a.3 de la presente resolución, y se encuentra detallado en el numeral 8.2 del Punto 8 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° de lo que se advierte un doble reparo sobre el mismo gasto.
Los gastos registrados en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales, no deducibles para el Impuesto a la Renta, según se detalla en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.	El análisis de los citados reparos se encuentra en el literal a.11 de la presente resolución .	Se mantiene el reparo y se confirma la apelada , debido a que del Balance de Comprobación por el mes de diciembre de 2008 presentado por la recurrente, aprecia que esta registró en las Cuentas 66501 "Cargas diversas ejercicios anteriores", 66601 "Sanciones administrativas fiscales" y 66901 "Otras cargas excepcionales", las sumas de S/ 6 866.90; S/ 1 455.00 y S/ 216.48; sin embargo, se tiene que a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no cumplió con sustentar los gastos señalados en el considerando anterior por la suma de S/ 8 530,00.



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

Que teniendo en cuenta que al analizar los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, esta instancia levantó los reparos por:

1. Los gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de Local detallados en el Cuadro N° 4 de la presente resolución;
2. Las facturas de compras por no utilizar de medios de pago, correspondientes a las Facturas N°

detalladas en el Cuadro N° 7 de la presente resolución;- 3. La depreciación del activo fijo detallado en el Cuadro N° 11 de la presente resolución (Motocicleta Honda fue adquirida mediante comprobante N°);
- 4. Las ventas no registradas, según se detalla en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° ;
- 5. Las compras realizadas con liquidaciones de compra, según se detalla en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N° ; y,
- 6. La Factura N°

en cuanto se determinó doble reparo respecto del mismo comprobante, corresponde revocar la resolución apelada en los extremos que la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% a los citados reparos y disponer que la Administración proceda a reliquidar las deudas contenidas en las referidas Resoluciones de Determinación N° a

Que además, tratándose de los reparos por gastos que sólo se sustentan en la falta de utilización de medios de pago, corresponde también levantarlos respecto a la aplicación de la tasa adicional del 4.1%, debido a que éstos no constituyan importes que signifiquen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario¹⁰⁹, por lo que corresponde levantar los reparos por:

1. Gasto de alquiler registrado a nombre de Renzo Luis Bacigalupo Liendo por el monto de S/ 11 304, 00 debido la recurrente no acreditó la utilización de medios de pago a que se refiere el artículo 5 de citada Ley N° 28194;
2. En el extremo de las Facturas N° , emitidas por

así como las Facturas N° , emitidas por toda vez, que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194;- 3. En el extremo de la suma de S/ 433,00, debido a que la recurrente, utilizó medios de pago por un importe menor al total de la operación;
- y 4. Los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 22 de la presente resolución, debido que la recurrente no acreditó que las operaciones observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de Ley N° 28194.

Que similar razonamiento corresponde aplicar respecto de los reparos que fueron observados por la Administración, debido a que la recurrente no cumplió con los requisitos establecidos en las normas del Impuesto a la Renta para su deducción como gasto en la determinación del Impuesto a la Renta; y, respecto de los cuales, según el análisis efectuado en los numerales a.1 a a.12 de la presente resolución, no se aprecia que la Administración haya cuestionado que se trate de desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario; por lo que, corresponde revocar la resolución apelada en los extremos que la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% a los siguientes reparos:

1. La depreciación del activo fijo de los bienes detallados en los Cuadros N° 10 y 12 de la presente resolución;
2. Gastos de Movilidad - Cuenta 65905, por el importe de S/ 3 415,10, debido a que la Administración cuestiona que la "Planilla de Gastos de Movilidad", presentada por la recurrente no contiene la información mínima requerida en el inciso a.1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso v) del artículo 21 de su reglamento;
3. Gastos registrados en la Cuenta 68301 - Cuentas de Cobranza Dudosa, por el importe de S/ S/ 18 046,49, debido a que la Administración cuestiona que la recurrente no cumplió con los requisitos establecidos en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21 de su reglamento; y,
4. La participación en las utilidades que no fueron pagadas a los trabajadores antes del vencimiento del plazo para la declaración jurada anual.

¹⁰⁹ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06024-3-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Que distinto es el caso de aquellos gastos respecto de los cuales la recurrente no presentó documentación que los sustente, o no acreditó su vinculación con la generación de las rentas gravadas o no acreditó la realidad de los mismos, pues éstos no son susceptibles de posterior control tributario; por lo que, si correspondía que la Administración aplique la tasa del 4.1%, a los siguientes reparos: 1. Por las operaciones detalladas en el Cuadro N° 3, debido a que la recurrente no detalló los comprobantes de pago o los recibos de arrendamiento que sustentarian tales gastos; 2. La Cuenta 67902 – Otros Gastos por el importe de S/ 27 559,65, debido a que a pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no cumplió con sustentar la deducción del citado gasto; 3. Los gastos sustentados con los recibos por honorario detallados en el Cuadro N° 5, así como en las Facturas N° debido a que la recurrente sólo presentó comprobantes de pago y pese haber sido requerida expresamente no presentó documento alguno que acredite que los servicios detallados en el Cuadro N° 5 le fueron prestados; 4. Los gastos contabilizados en la Cuenta 65909 – “Otros Gastos”, por el importe de S/ 11 118,19, debido a que la recurrente no presentó documento alguno que los sustente; 5. Las Facturas N°

detalladas en el Cuadro N° 7 de la presente resolución, al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la fehaciencia de las operaciones materia de reparo, se tiene que este se encuentra conforme a ley; 6. Las Facturas N° , al verificarse de la documentación que obra en autos que la recurrente no aportó documentación adicional que sustentara la fehaciencia de las adquisiciones materia de reparo, a pesar de haber sido expresamente requerida para ello; 7. La Factura N° debido a que la recurrente no acreditó que el respectivo desembolso cumpla con el principio de causalidad; 8. Los gastos registrados en las Cuentas 66501 “Cargas diversas ejercicios anteriores”, 66601 “Sanciones administrativas fiscales” y 66901 “Otras cargas excepcionales”, las sumas de S/ 6 866.90; S/ 1 455.00 y S/ 216.48; debido a que pesar de haber sido expresamente requerida por la Administración, la recurrente no cumplió con sustentar los citados gastos; y, 9. Respecto a la Factura N° emitida por la por “Diplomado en Marketing Avanzado” en la que se consigna como participante al señor Yesquén, quien tiene el 96% de las acciones de la recurrente y debido a que la ésta no cumplió con acreditar el principio de generalidad; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en los extremos que la Administración aplicó la tasa adicional del 4.1% a los citados reparos.

C. Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° , girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008 (foja 1253), se observa que la Administración formuló reparo a la base imponible por venta no registrada ni declarada, sustentándose en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° y su resultado.

Que al respecto, debe precisarse que el citado reparo ha sido analizado en el literal a.6 de la presente resolución, en el que se concluyó que la Administración en el Punto N° 4 del Anexo del Requerimiento N° (fojas 1040 y 1041) sólo le requirió a la recurrente para que cumpla con exhibir los comprobantes de pago detallados en el Cuadro N° 13; sin embargo, sustentó su reparo en que las Facturas no han sido anotadas en su Registro de Ventas ni declarada en su Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2008; y, las reparó como ingresos omitidos, observación cuyo sustento no fue expresamente requerido a la recurrente a efectos que ejerza su derecho de defensa en el procedimiento de fiscalización; por lo que, se concluyó que el reparo no se encontraba debidamente sustentado; por lo que, se levantó y revocó la apelada en este extremo.

Que en tal sentido, corresponde emitir similar pronunciamiento y levantar el reparo a la la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008, por venta no registrada ni declarada, y revocar la apelada en este extremo, y dejar sin efecto dicho valor.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

D. Resolución de Multa N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (fojas 1264 y 1265), se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario, sustentándose en el Punto 1 del Requerimiento N° y su resultado (fojas 1050 y 1058).

Que el numeral 5 del artículo 175 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, establecía que constituye infracción el llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que según el numeral 4 del artículo 87 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los deudores tributarios deben llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que de otro lado, el artículo 62 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los métodos que en esta norma se enumeran; y agrega que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos.

Que a su vez, el inciso a) del artículo 35 del Reglamento de la referida ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prevé disposiciones referidas al control de inventarios y contabilización de costos, señalándose que en el caso de deudores tributarios cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido mayores a 1,500 Unidades Impositivas Tributarias – UIT del ejercicio en curso, deberán llevar un sistema de contabilidad de costos, cuya información deberá ser registrada en los siguientes registros: Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente en Unidades Físicas y Registro de Inventario Permanente Valorizado.

Que el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT, prevé que los libros y registros contables, así como los libros de actas, deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, o continuas.

Que el artículo 8 de la referida resolución, en concordancia con su anexo 2, señalan el plazo de atraso máximo para llevar los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, entre los que se encuentra el plazo de 1 mes el Registro de Inventario Permanente en unidades físicas¹¹⁰.

Que en cuanto a la sanción para la infracción bajo análisis, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, la sanción aplicable a dicha infracción, es una multa equivalente al 0,3% de los Ingresos Netos y la Nota 11 de la mencionada tabla, establece que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, prescribe que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del aludido código, se considerará el criterio de la subsanación, que puede ser voluntaria o inducida por la Administración, y que en caso de subsanación inducida, esto es, si el contribuyente cumple con poner al día los libros y

¹¹⁰ Computado desde el primer día hábil del mes siguiente de realizadas las operaciones relacionadas con la entrada o salida de bienes.



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

registros que fueron detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes dentro del plazo otorgado para tal efecto, contado desde que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se le comunica que ha incurrido en la infracción, se aplicará una rebaja del 70% ó 50%, si se cancela o no la multa impuesta, respectivamente.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 08665-3-2001 y 909-3-2009, ha establecido que la infracción por llevar los libros o registros contables con atraso mayor al permitido, se configura cuando es detectada por la Administración al revisar dichos libros y registros contables.

Que del Comprobante de Información Registrada, de foja 279, se aprecia que la recurrente tiene como actividad económica principal la producción de carne y elaboración de productos cárnicos¹¹¹, y de acuerdo a su declaración jurada presentada mediante Formulario PDT 664 N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, de fojas 1365 a 1370, tuvo ingresos por el monto de S/ 17 670 975,00¹¹² por lo que excedieron el equivalente a 1,500 UIT¹¹³, según dicha declaración jurada, teniendo la recurrente la obligación de llevar dicho registro.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (foja 1058), notificado conforme a ley el 16 de noviembre de 2010 (foja 1061), la Administración señaló que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el artículo 175 numeral 5) del Código Tributario, toda vez, que de la revisión al Registro de Inventario Permanente Tomo I¹¹⁴, se aprecia: i) Un resumen de los ingresos y salidas de sus inventarios físico del año 2001 (según folios 03 al 05); ii) La recurrente no registró las anotaciones de los ingresos y salidas, en unidades y/o valorizados de los ejercicios 2002 al 2007, según corresponde de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, iii) Un resumen de los ingresos y salidas de parte de sus inventarios físicos (no contiene los ingresos y salidas en forma valorizada) del ejercicio 2008 (según folios 06 al 08), y iv) Los folios 09 al 100 se encuentran en blanco; por lo que requirió que subsane la infracción y pague la multa con la finalidad de acogerse al régimen de gradualidad dispuesto en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT.

Que en el Punto 1 al Anexo del Resultado del Requerimiento N° (foja 1050), la Administración dejó constancia que la recurrente no subsanó la infracción comunicada ni efectuó sus descargos.

Que conforme se advierte del documento denominado "Situación Legal de Libros y Registros Contables" (foja 1007), se indicó que el citado registro había sido legalizado el 28 de diciembre de 2001, por la Notaria sin embargo, a la fecha en que se incurrió en la infracción, esto es, al 16 de noviembre de 2010 (fojas 1060, 1061 y 1265) el mismo era llevado con atraso, dado que, solo contenía operaciones registradas del ejercicio 2001 (folios 3 a 5) y del año 2008 (folios 6 a 8), por lo que era llevado con atraso mayor al plazo establecido, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175 del Código Tributario.

Que respecto al monto de la sanción, la indicada resolución de multa ha sido girada por la suma de S/ 43 200,00, equivalente a 12 UIT¹¹⁵, toda vez que el 0,3% de los ingresos netos (IN) de la recurrente superan el límite máximo establecido por la Nota 11 de la Tabla I del Código Tributario¹¹⁶ (foja 1264), lo que se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, procede confirmar la apelada en este extremo.

¹¹¹ Sub clase de la Clase 1511 del CIIU.

¹¹² Foja 1369/vuelta.

¹¹³ El valor de la UIT para el año 2009 se fijó en S/ 3 550,00, según Decreto Supremo N° 169-2008-EF. Con lo cual 1500 UIT equivalían a S/ 5 325 000,00.

¹¹⁴ Libro manual que ha sido legalizado con fecha 28 de diciembre del 2001.

¹¹⁵ El valor de la UIT para el año 2010 se fijó en S/ 3 600,00, según Decreto Supremo N° 311-2009-EF, con lo cual 12 UIT equivalían a S/ 43 200,00.

¹¹⁶ De acuerdo a su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 presentada mediante Formulario PDT 662 N° (fojas 1365 a 1370), el 0,3 % de los ingresos netos del ejercicio 2009, asciende a S/ 53 164,52; monto que



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

E. Resolución de Multa N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° (fojas 1266 y 1267), se advierte que ha sido girada por la infracción tipificada por el numeral 3 del artículo 175 del Código Tributario, por omitir registrar ventas o ingresos, detallados en Punto 4 del Anexo del Resultado del Requerimiento N° (foja 1016), determinado en mérito al reparo por ventas no registradas.

Que el numeral 3 del artículo 175 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al caso de autos, señala que constituye infracción relacionada con la obligación de llevar libros y/o registros, o contar con informes u otros documentos, omitir registrar ingresos, rentas, patrimonio, bienes, ventas, remuneraciones o actos gravados, o registrarlos por montos inferiores.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, la sanción aplicable a dicha infracción, es una multa equivalente al 0,6% de los Ingresos Netos y la Nota 10 de la mencionada tabla, establece que cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que la Administración sustenta la infracción en el hecho de que la recurrente no cumplió con registrar las ventas contenidas en las Facturas N° , emitidas el 1 de abril y 1 de mayo de 2008, por las sumas¹¹⁷ de S/ 11,98 y S/ 131,22, sin embargo, no obra en autos copia del Registro de Ventas de dichos meses y año con la finalidad de verificar si dichos comprobantes de pago no fueron registrados por la recurrente, siendo, además, que el reparo por ventas no registradas, ha sido levantado en esta instancia conforme se indicó anteriormente.

Que en tal sentido, no se encuentra acreditada la comisión de la referida infracción, en consecuencia, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto dicho valor.

Que estando el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los argumentos expuestos por la recurrente con relación a dicho valor.

F. Resoluciones de Multa N°

y

Que de las Resoluciones de Multa N° y (fojas 1268 a 1271), se aprecia que fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981¹¹⁸, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente¹¹⁹, la referida infracción se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo

supera las 12 UIT que la Nota 11 de la Tabla de Infracciones y Sanciones considera como máxima sanción para la infracción incurrida.

¹¹⁷ Valor venta.

¹¹⁸ Publicado el 15 de marzo de 2007.

¹¹⁹ Conforme con su Comprobante de Información Registrada (foja 279).



Tribunal Fiscal

N° 01377-10-2022

omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que asimismo, la Nota 21 dicha Tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que dado que, la Resolución de Multa N° (fojas 1268 y 1269) se encuentra vinculada con la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, respecto de la cual en la presente instancia se ha resuelto levantar los reparos por: 1. Los gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de Local detallados en el Cuadro N° 4 de la presente resolución; 2. Compras por no utilizar de medios de pago, correspondientes a las Facturas N°

detalladas en el Cuadro N° 7 de la presente resolución; 3. La depreciación del activo fijo detallado en el Cuadro N° 11 de la presente resolución (Motocicleta Honda fue adquirida mediante comprobante N°); 4. Las ventas no registradas, según se detalla en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N° ; 5. Las compras realizadas con liquidaciones de compra, según se detalla en el Punto 5 del Resultado del Requerimiento N° ; 6. La Factura N° en cuanto se determinó doble reparo respecto del mismo comprobante; 7. Valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto; habiéndose a su vez, confirmado los demás reparos impugnados; por lo que, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, disponer que la Administración reliquide la citada sanción, de acuerdo con lo expuesto en la presente instancia.

Que con relación a la Resolución de Multa N° (foja 1271), vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2008 (fojas 1253 a 1255), respecto del reparo por ventas no registradas, el mismo que ha sido dejado sin efecto por esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de aquella y, en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto el citado valor.

Que finalmente, cabe indicar que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia del representante de la Administración; no obstante que la recurrente fue debidamente notificada (foja 1371), según se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (foja 1377).

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

RESUELVE:

1. Declarar **INFUNDADA** prescripción deducida.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012 en el extremo de la Resolución de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° , y **DEJAR SIN EFECTO** dichos valores.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012 en el extremo de la Resolución de Determinación N° y Resolución de Multa N° vinculada, respecto a los reparos por gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de



Tribunal Fiscal

Nº 01377-10-2022

Local detallados en el Cuadro N° 4 de la presente resolución, compras por no utilizar de medios de pago, correspondientes a las Facturas N°

activo fijo adquirido mediante Comprobante de Pago N° , la depreciación del
realizadas con liquidaciones de compra, la Factura N° , ventas no registradas, las compras
respecto del mismo comprobante; y, el valor de mercado de las remuneraciones registradas como gasto; en cuanto se determinó doble reparo
debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012 en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° respecto a los reparos por gastos registrados en la Cuenta 63.501 – Alquiler de Local detallados en el Cuadro N° 4 de la presente resolución, compras por no utilizar de medios de pago, correspondientes a las Facturas N°

Comprobante de Pago N° , depreciación del activo fijo adquirido mediante
compra, la Factura N° ventas no registradas, compras realizadas con liquidaciones de
comprobante, gasto de alquiler registrado a nombre de en cuanto se determinó doble reparo respecto del mismo
S/ 11 304, 00, las Facturas N° por el monto de
emitidas por y Facturas N°

, emitidas por
en el extremo de la suma de S/ 433,00, debido a que se utilizó medios de pago por un importe menor al total de la operación, los comprobantes detallados en el Cuadro N° 22 de la presente resolución, la depreciación del activo fijo de los bienes detallados en los Cuadros N° 10 y 12 de la presente resolución, gastos de Movilidad - Cuenta 65905, por el importe de S/ 3 415,10, gastos registrados en la Cuenta 68301 - Cuentas de Cobranza Dudosa, por el importe de S/ 18 046,49, y la participación en las utilidades no que no fueron pagadas a los trabajadores antes del vencimiento del plazo para la declaración jurada anual; debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución.

5. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de febrero de 2012 en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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

FALCONÍ SINCHE
VOCAL PRESIDENTE

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

JIMÉNEZ SUÁREZ
VOCAL

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

NOTA: Documento firmado digitalmente.