



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

EXPEDIENTE N° : 13467-2016  
INTERESADO : XXX XX XXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXX XXXX XXXXXX XXXX  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 13 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por XXX XX XXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXX XXXX XXXXXX XXXX, con RUC N° XXXXXXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de 30 de junio de 2016, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX, emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente alega la nulidad del procedimiento de fiscalización, debido a que se ha vulnerado el derecho al debido procedimiento dado que la Administración solicitó información mediante requerimientos, continuando con el referido procedimiento cuando ya no tenía la facultad para hacerlo por haber excedido el límite temporal establecido en el Código Tributario.

Que, entre otros argumentos, agrega que no resulta amparable lo sostenido por la Administración en el sentido que el requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario es válido, toda vez que fue notificado luego de vencido el plazo de fiscalización, lo que incluso es reconocido en la resolución apelada.

Que en cuanto al reparo por activos fijos cargados a gastos, sostiene que la Administración sin efectuar mayor análisis sino únicamente citando normas contables, considera que los gastos debieron activarse a fin de que sean deducidos vía depreciación; y que no se ha acreditado de manera fehaciente que tales gastos cumplan con las características señaladas por la Norma Internacional de Contabilidad NIC 16 para ser considerados como parte del activo fijo de la empresa.

Que respecto al reparo por cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados, señala que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07476-3-2009 y el artículo 1648 del Código Civil, no le resultan aplicables, toda vez que tal jurisprudencia se pronuncia respecto de un caso en que el beneficiario del préstamo obtiene los fondos mediante una transferencia bancaria, mientras que el Código Civil es una norma supletoria a la que se recurre ante la falta de regulación en los contratos celebrados; y que el hecho que los accionistas no hubieran efectuado un desembolso a su favor, no significa que no se haya generado un préstamo, por lo que interpretar de manera literal lo establecido en dicho cuerpo normativo significaría que hubiera tenido que transferir a sus accionistas el monto que les correspondía por concepto de dividendos para que luego ellos transfirieran dichos montos a la compañía, lo que generaría mayores costos en comisiones bancarias o pagos por concepto del ITF.

Que refiere que el no haber consignado el plazo para la devolución de los préstamos en los contratos suscritos, de ninguna manera le quita la naturaleza de préstamo, más aún que el Código Civil no sanciona con causal de nulidad la falta de consignación de una fecha de devolución del préstamo y que además resulta imposible demostrar la existencia de un flujo de dinero de los accionistas a la empresa que se sustente en una transferencia o desembolso; por lo tanto, es importante que se entienda que los accionistas no financiaron a la compañía mediante la entrega de dinero sino a través de no exigir el pago de sus dividendos, lo que le permitió utilizar los fondos que mantenía para sus actividades empresariales y de esta manera no utilizar líneas de crédito que tenía en el sistema financiero, las cuales hubieran sido más onerosas.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que por el reparo por emisión de notas de crédito no acreditadas manifiesta que durante el ejercicio 2013 acordó prestar el servicio de verificación y control de abastecimiento a la XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX, pero que durante los meses de enero y febrero dicho servicio no fue prestado debido a que las negociaciones respecto del alcance del servicio recién se culminaron en el mes de abril de dicho año, emitiendo por error las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX; por lo que el 5 de abril del 2013 anuló las citadas facturas girando la Nota de Crédito N° 001-XXX. Agregó que adjuntó correos electrónicos que sustentan las negociaciones efectuadas para la prestación del servicio y que de su contenido se aprecia que las cotizaciones por dicho servicio recién fueron aprobadas en el mes de abril de 2013, por lo que no pudo haber prestado servicio alguno durante los meses de enero y febrero de 2013.

Que en cuanto a la determinación de los pagos a cuenta mensuales, se reafirma en lo señalado durante el procedimiento de fiscalización, en el sentido que han determinado de forma correcta los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2013, por lo que no se han generado omisiones ni incurrido en infracciones.

Que con relación a las resoluciones de multa, indica que estas tienen vinculación con las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que también deberán ser dejadas sin efecto.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente, reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por activos fijos cargados a gastos, cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados y emisión de notas de crédito no acreditadas, así como la base de cálculo de los pagos a cuenta mensuales por diferencia entre los ingresos declarados y los registrados, reparos que determinaron la emisión de las Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sancionada mediante las Resoluciones de Multa N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX; asimismo, refiere que la notificación del requerimiento emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario después del vencimiento del plazo del procedimiento de fiscalización, no constituye una vulneración al plazo de fiscalización, pues conforme se señala en el numeral 5 del artículo 62-A del Código Tributario, vencido el plazo de un año pueden notificarse los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75 del Código Tributario, por lo que no corresponde amparar la nulidad invocada.

Que mediante escritos de alegatos de fojas 4531, 4532, 4542 y 4543, reitera sus argumentos e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00696-Q-2017. En cuanto a los reparos efectuados a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, agrega que la adquisición de bienes y activos intangibles y mejoras debieron activarse, que la recurrente no precisó o presentó documentación que sustentara la emisión de la nota de crédito reparada, y cita el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° XXXXX-X-XXX emitida a la recurrente respecto del reparo al gasto por intereses de préstamos no acreditados.

Que en el caso de autos, mediante la Carta N° XXXXXXXXXXX-01 SUNAT y Requerimiento N° XXXXXXXXXXX, de fojas 3431, 3432 y 3438, notificados el 30 de junio de 2014<sup>1</sup>, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2013, en virtud del cual reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por i) activos fijos cargados a gastos por X XXX XXXXX, ii) cargo a gastos de

<sup>1</sup> En el domicilio fiscal de la recurrente (de acuerdo con la información consignada en el Comprobante de Información Registrada de fojas 3573 a 3583), mediante acuse de recibo, de fojas 3433 y 3437, consignándose el nombre y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo previsto por el inciso a) del artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que señalaba que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debía contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

 2



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

intereses por préstamos no acreditados por X XXX XXXXXX, y iii) emisión de notas de crédito no acreditadas por X XX XXXXX; por lo que emitió la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXX, así como la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXX, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 4310 a 4368, 4391 y 4392.

Que asimismo, la Administración reparó la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 por diferencias entre los ingresos declarados y registrados, por lo que emitió las Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX y XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX<sup>2</sup>, así como las Resoluciones de Multa N° XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 4293 a 4309 y 4369 a 4390.

Que en tal sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos efectuados por la Administración, así como las multas sustentadas en dichos reparos se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde analizar la nulidad invocada por la recurrente.

## **Nulidad**

Que conforme se ha indicado precedentemente, la recurrente sostiene que el procedimiento de fiscalización es nulo, por cuanto los Requerimientos N° XXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXX fueron notificados con posterioridad al plazo de un año que tenía la Administración para llevar a cabo dicho procedimiento.

Que el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá 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 anotado código indica que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; 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 gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del mencionado código señala que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que los numerales 4 y 5 de dicho artículo establecen que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación **adicional a la solicitada** durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que esta pueda elaborar; y que el vencimiento de tal plazo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada, sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

<sup>2</sup> Asimismo, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de julio de 2013, con importe S/ XXXX sin efectuar reparo alguno, esto es, conforme con lo consignado por la recurrente en su declaración jurada, de fojas 3669 y 4303.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que según el artículo 75 del referido código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique

Que de otro lado, según el artículo 2 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, durante el procedimiento de fiscalización esta emitirá, entre otros, cartas, requerimientos y resultados del requerimiento.

Que el artículo 4 del aludido reglamento prescribe 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; y también será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en este, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que conforme con el artículo 6 del citado reglamento, 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. 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 estas.

Que de acuerdo con lo indicado en los considerandos precedentes, mediante Carta N° XXXXXXXXXXX-01 SUNAT<sup>3</sup> y Requerimiento N° XXXXXXXXXXX, notificados el 30 de junio de 2014, de fojas 3431, 3432 y 3438, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, solicitándole diversa documentación e información comercial, contable y tributaria relacionada con el citado tributo y períodos, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXX notificado el 10 de julio de 2014, de fojas 3426 a 3430, se dejó constancia que a partir de esta fecha se iniciaba el cómputo del plazo de fiscalización.

Que asimismo, en dicho procedimiento de fiscalización se emitieron además los Requerimientos N° XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXX, según se indica en los Resúmenes Estadísticos de Fiscalización de fojas 3435 y 4075 a 4077.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° XXXXXXXXXXX, de fojas 4041 a 4058, notificado mediante acuse de recibo el 9 de julio de 2015, la Administración solicitó a la recurrente sustentara, presentando la documentación respectiva, entre otros, la causalidad de los gastos contabilizados en la cuenta contable 67 - Gastos financieros, respecto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 08 de

<sup>3</sup> Posteriormente, mediante Carta N° XXX-XXXX-XXXX-XXXX notificada el 6 de mayo de 2015, de foja 4061, la Administración comunicó a la recurrente que mediante la Resolución de Superintendencia N° 055-2015/SUNAT se dispuso su incorporación al directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, por lo que el procedimiento de fiscalización sería continuado por los funcionarios señalados en la Carta N° XXXXXXXXXXX-XX SUNAT de foja 4063.

f e / 4 n



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

dicho requerimiento de foja 4042 (intereses); que explicara documentariamente el motivo de emisión de las notas de crédito indicadas en el Anexo N° 9 (entre ellas la Nota de Crédito N° 001-XXX), de foja 4041; y que proporcionara la documentación que desvirtúe la diferencia de ingresos detectada a efecto de determinar la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 según detalle contenido en el Anexo N° 3, de foja 4048.

Que en el Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento, notificado el 13 de noviembre de 2015, de fojas 3920 a 3976, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentada por la recurrente, señalando, entre otros, a) con relación a los cargos a la cuenta contable 67 - Gastos financieros que corresponden a intereses por concepto de préstamos de sus accionistas, determinando que los gastos por dicho concepto no se encontraban acreditados y no cumplían con la causalidad del gasto por la suma de X XXX XXXXXX; b) que no se había cumplido con acreditar fehacientemente la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX por X XX XXXXXX, por concepto de anulaciones de facturaciones emitidas por servicio no efectuado de abastecimiento; y c) no se sustentó la diferencia de ingresos respecto de la base de cálculo de los pagos a cuenta; asimismo comunicó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX notificado el 13 de noviembre de 2015, de fojas 3916 a 3919, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas durante la fiscalización, según detalle contenido en su respectivo Anexo N° 1 de foja 3916, referidas los cargos a la cuenta contable 67 - Gastos financieros que corresponden a intereses por concepto de préstamos de sus accionistas, que no cumplían con la causalidad del gasto por la suma de X XXX XXXX; Nota de Crédito N° 001-XXX no sustentada y diferencia de ingresos respecto de la base de cálculo de los pagos a cuenta.

Que en el Anexo N° 1 al resultado del anotado requerimiento, de fojas 3769 a 3863, la Administración dio cuenta de la respuesta presentada por la recurrente e indicó con relación a los cargos a la cuenta contable 67 - Gastos financieros que corresponden a intereses por concepto de préstamos de sus accionistas y por la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX, que la recurrente no desvirtuó los citados reparos.

Que por su parte, mediante el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, notificado el 7 de diciembre de 2015, de fojas 3765 a 3768, la Administración requirió a la recurrente presentara la documentación correspondiente que sustentara los gastos destinados a la adquisición de bienes que corresponden a mejoras en bienes del activo fijo y compra y desarrollo de intangibles, al considerar que corresponden a activos fijos que no debieron contabilizarse como gastos por el importe de X XXX XXXXX; que se detallan a fojas 3773 a 3784, siendo que, en el resultado del referido requerimiento, fojas 3738 a 3745, la Administración indicó que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que desvirtuara la referida observación, por lo que la mantuvo.

Que en consecuencia, la Administración emitió la Resolución Determinación N° XXX-XXX-XXXXXXXX, de fojas 4310 a 4368, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por reparos por: i) cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados por X XXX XXXXXX, ii) emisión de notas de crédito no acreditada por X XXXXXX; y iii) activos fijos cargados a gastos por X XXX XXXXX.

Que conforme se ha glosado en los considerandos precedentes, el cómputo del plazo de fiscalización se inició el 10 de julio de 2014 y, por consiguiente, dicho plazo culminó el 10 de julio de 2015, no habiendo la Administración acreditado que se hubiese producido alguna causal de suspensión o prórroga del referido plazo, por lo que luego de esta fecha la Administración no se encontraba facultada a notificar a la recurrente otro acto en el que le requiriese información y/o documentación adicional respecto del tributo y periodos fiscalizados, conforme con el artículo 62-A del Código Tributario antes glosado.

f r J 5 n



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que de lo expuesto en los considerandos precedentes, se verifica que los Requerimientos N° XXXXXXXXXXXX y XXXXXXXXXXXX, han sido notificados transcurrido el plazo de fiscalización establecido en el artículo 62-A del Código Tributario<sup>4</sup>.

Que al respecto, mediante el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó a la recurrente los reparos por cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados y por la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX no acreditada, solicitándole sus descargos, siendo que tales observaciones fueron formuladas previamente en el requerimiento cursado en el procedimiento de fiscalización (Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX), no solicitándose documentación adicional a la requerida.

Que sobre el particular, debe indicarse que se ha identificado pronunciamientos de este Tribunal, cumpliendo los parámetros establecidos por el artículo 154 del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como es el caso de las Resoluciones N° 08291-3-2017, 11172-3-2017, 01593-1-2018, 03710-2-2019, 06766-3-2019, 08136-2-2019, 07277-10-2019, 08672-5-2019, emitidas por las Salas de Tributos Internos 1, 2, 3, 5 y 10, en el sentido que la notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida.

Que siendo ello así, este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2020-15 de 10 de noviembre de 2020, dispuso que el siguiente criterio es recurrente según lo dispuesto por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264: *"La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida"*.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012 corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicada en el diario oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, modificado por Ley N° 30264, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102 de dicho código, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que estando a lo expuesto, toda vez que con la notificación del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó a la recurrente los reparos por cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados y por la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX no acreditada, solicitándole sus descargos, siendo que tales observaciones fueron formuladas en los resultados de los requerimientos cursados en el procedimiento de fiscalización, ello se encuentra

<sup>4</sup> Lo que es reconocido por la Administración.

K V / 6 g



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

arreglado a ley, por lo que la nulidad alegada por la recurrente en cuanto a tal extremo carece de sustento.

Que de otro lado, con relación al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, cabe señalar que con dicho requerimiento la Administración solicitó a la recurrente presente información relacionada a la observación de adquisiciones que corresponden a mejoras en bienes del activo fijo y compra y desarrollo de intangibles que considera corresponden a activos fijos cargados a gastos, no obstante, no se aprecia que en los requerimientos cursados en la fiscalización emitidos previamente se hubiese efectuado dicha observación, por lo que fue con ocasión de este que la recurrente tomó conocimiento de tal observación, en tal sentido, no correspondía que la Administración emitiera y notificara el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, en el que solicitó información y documentación adicional a la solicitada durante el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, toda vez que este ya había vencido el 10 de julio de 2015, por lo que la Administración no procedió con arreglo a ley al emitir y notificar dicho acto, correspondiendo declarar su nulidad al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, y en virtud de lo previsto por el numeral 13.1 del artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, según el cual, la declaración de nulidad del acto implica la de los sucesivos en el procedimiento cuando estén vinculados a aquel, corresponde también declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, de la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX y la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXXXX, que se sustentan en tal resultado, así como de la resolución apelada en dicho extremo.

## **Cargo a gastos de intereses por préstamos no acreditados**

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4313 a 4326 y 4366, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y período por gastos por intereses por los cuales no se acreditó la causalidad, por el importe de X XXX XXXXXX, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX y Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX y citando como base legal el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, de fojas 4054 y 4055, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad de los gastos contabilizados en la cuenta contable 67 - Gastos financieros, respecto de las operaciones detalladas en el Anexo N° 08 de dicho requerimiento de foja 4042, debiendo sustentarlos con contratos, comprobantes de pago, libros y registros contables, cancelaciones, estados de cuenta bancarios y otros, que permitan verificar la necesidad y naturaleza de dichas operaciones.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 24 de agosto de 2015, de fojas 3990 a 3994, en el que señaló, en cuanto a los intereses de préstamos de accionistas, que tal operación es originada por los intereses correspondientes a los períodos 1 de enero al 30 de junio y 1 de julio al 31 de diciembre de 2013, según contrato de préstamo de accionistas de X de XXXXX de 2010.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, de fojas 3959 a 3961, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó que los cargos a la cuenta contable 67 - Gastos financieros corresponden a intereses por concepto de préstamos de sus accionistas, según contrato de préstamo, que mantiene la recurrente frente a ellos, como consecuencia de la distribución de dividendos; sin embargo, refiere que no se ha producido un desembolso en efectivo a favor de la recurrente por cuanto el accionista prestamista no recibió dicho dividendo no dando lugar a generar el interés pactado; agregó que la recurrente no presentó cronograma de pagos ni la determinación del cálculo de los intereses; por lo que determinó que los gastos por concepto de intereses de préstamos no se encontraban acreditados, procediendo a reparar los intereses contabilizados por el





# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

importe de X XXX XXXXX según detalle adjunto en el Anexo N° 09 a dicho resultado, de fojas 3924 y 3925.

Que mediante Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, fojas 3916 a 3918, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo efectuado en el resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX por gastos no acreditados en cuanto al ingreso y uso del préstamo por el cual se cargó a gastos intereses en la cuenta 67 – Gastos Financieros, solicitando sus descargos al mismo.

Que mediante escrito de 19 de noviembre de 2015, de fojas 3892 a 3895, la recurrente señaló que debido a que no contaba con fondos para pagar los dividendos a sus accionistas, estos optaron por no exigir el pago y que ese dinero se destinaría a cubrir los gastos corrientes del negocio, lo cual evidencia que tales préstamos se vinculaban con la generación y/o mantenimiento de la renta gravada; y que el hecho que los accionistas no hubieran efectuado un desembolso a favor de la compañía, no significaba que no se hubiese generado el préstamo o financiamiento que la obligara a reconocer y pagar intereses. Agregó que durante el ejercicio 2014 como consecuencia del resultado de las operaciones empresariales, se generó capital suficiente y excedente que le permitió afrontar los compromisos asumidos, por lo que tomó la decisión de pagar la totalidad del préstamo a los accionistas.

Que en el resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, fojas 3792 a 3801, la Administración dio cuenta de lo indicado por la recurrente, y señaló que los intereses por endeudamiento de la empresa resultarán deducibles en la medida que los recursos obtenidos a través de dicho financiamiento estén destinados de manera razonable y proporcional a la obtención de resultados gravados con el impuesto y/o al mantenimiento de su fuente en explotación, siendo que los préstamos deben haber fluido a la empresa, conforme se ha señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07476-3-2009; no obstante en el procedimiento de fiscalización no se obtuvo evidencia alguna del ingreso de dinero por tales préstamos en la contabilidad de la recurrente, lo que se corrobora con los términos descritos en los contratos celebrados con los accionistas, en los que la operación se efectuaría con cargo a la deuda que mantenía la sociedad con sus socios por la devolución de los préstamos correspondientes a la distribución de dividendos, siendo que aquella no tenía la capacidad de pagar los dividendos a los accionistas como se muestra en los flujos de caja detallados en su escrito; por lo que mantuvo el reparo al no haberse acreditado los gastos por intereses y su causalidad con la generación de la renta.

Que cabe señalar que mediante escrito de 14 de diciembre de 2015, de fojas 3757 y 3758, la recurrente reiteró lo señalado en su escrito del 19 de noviembre de 2015 y a la vez indicó que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07476-3-2009 y el artículo 1648 del Código Civil, no le resultan aplicables, toda vez que la jurisprudencia se pronuncia respecto de un caso en que el beneficiario del préstamo obtiene los fondos mediante una transferencia bancaria, mientras que el Código Civil es una norma supletoria a donde se recurre ante la falta de regulación en los contratos celebrados; añadió que el hecho que los accionistas no hubieran efectuado un desembolso a su favor, no significa que no se haya generado un préstamo por lo que interpretar de manera literal lo establecido en dicho cuerpo normativo, significaría que hubiera tenido que transferir a sus accionistas el monto que les correspondía por concepto de dividendos para que luego ellos transfirieran dichos montos a la Compañía, lo que generaría mayores costos en comisiones bancarias o pagos por concepto del ITF.

Que refirió que el no haber consignado el plazo para la devolución de los préstamos en los contratos suscritos, de ninguna manera le quita la naturaleza de préstamo más aún que el Código Civil no sanciona con causal de nulidad la falta de consignación de una fecha de devolución del préstamo; y que además resulta imposible demostrar la existencia de un flujo de dinero de los accionistas a la empresa que se sustenten en una transferencia o desembolso, por lo que es importante que se entienda que los accionistas no financiaron a la Compañía mediante la entrega de dinero sino a través de no exigir el pago de sus dividendos, lo que le permitió utilizar los fondos que mantenía para sus actividades empresariales y de esta manera no utilizar líneas de crédito que tenían en el sistema financiero, las cuales hubieran sido más onerosas.

   8 



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó los intereses generados en el año 2013 por préstamos de accionistas, al considerar que no cumplían con el principio de causalidad, centrándose en que la documentación presentada no sustentaba el ingreso del dinero a la empresa, ni que se hubiese destinado a operaciones gravadas.

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

Que de acuerdo con el inciso a) de la citada ley, serán deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 10813-3-2010 y 13080-9-2010, que 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, 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. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal 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 asimismo conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que complementando el criterio anterior, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que es necesaria la presentación de información que acredite su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demuestre el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que en la Resolución N° 00261-1-2007 este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) La relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) Los gastos financieros deben acreditarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que obran en autos las Facturas N° 001-XXXXX, 001-XXXXX, 001-XXXXX, 001-XXXXX, 001-XXXXX, 001-XXXXX, 001-XXXXX y 001-XXXXX observadas, de fojas 1107, 1110, 1117, 1119, 1125, 1128, 1131 y 1135, emitidas por XXXX XXXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXXXX XXXXX XXXX, XXXXXX XXXXX XXXXXXXXXXXX y XXXXXX XXXXX XXXXX X X XXX, por concepto de intereses correspondientes a los periodos de 1 de enero al 30 de junio y 1 de julio al 31 de diciembre de 2013 según contrato de préstamo de X de XXXX de 2010, a las cuales se les aplicó la retención por el Impuesto a la Renta de segunda

f r / 9 h



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

categoría, así como los documentos "Planilla de Pago" en los que se da cuenta de su cancelación mediante cheques, de fojas 1108, 1110, 1117, 1119, 1126, 1129, 1132 y 1134.

Que obran en autos los vouchers contables de los intereses generados por el préstamo de los accionistas por los períodos 1 de enero al 30 de junio y 1 de julio al 31 de diciembre de 2013, de fojas 1109, 1111, 1118, 1120, 1127, 1130, 1133 y 1136, de los que se aprecia que la recurrente registró en la cuenta 67312 - Intereses por préstamos de accionistas, el gasto por los intereses de préstamos otorgados por XXXX XXXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXXXX XXXXX XXXX, XXXXXX XXXXX XXXXXXXXX y XXXXXXX XXXXX XXXXX X X XXX, por el importe total de X XXX XXXX.

Que al respecto, se tiene que mediante Acta de Junta General de Accionistas de X de XXXXX de 2010, de fojas 99 y 100, los accionistas de la recurrente que representaban el 100% del capital social, acordaron distribuir parte de las utilidades acumuladas de los ejercicios económicos anteriores (X X XXX XXXX) a favor de los accionistas XXX XXXXX XXXXX X X XXX, XXXX XXXXX XXXXX XXXX, XXXXXXX XXXXX XXXXX X X XXX y XXXX XXXXX XXXXXXXXX, de acuerdo con su participación, así como otorgar facultades al gerente general para que de acuerdo con las posibilidades de caja de la empresa, procediera al pago de los dividendos acordados y de ser necesario suscribiera contratos de mutuo con los accionistas por los dividendos pendientes de pago, hasta la total cancelación de los mismos.

Que posteriormente, el X de XXXXX de 2010, la recurrente celebró contratos de préstamo con los referidos accionistas XXXX XXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXX XXXXXXX, XXXXX XXXXX XXXXXXX XXXXX y XXXXX XXXXX XXXXX X X XXX, de fojas 1094 a 1106, en cuya cláusula primera se dio cuenta que en la junta general de accionistas antes señalada se aprobó la distribución de dividendos por X X XXX XXX XXXX, y que de este monto únicamente se autorizó el pago de X XXX XXXX<sup>5</sup>, por lo que quedó pendiente de pago a cada uno de ellos las sumas de X XXX XXXXX, X XXX XXXXX, X XXX XXXXX y X XXX XXXX, respectivamente, las cuales fueron otorgadas a la recurrente en calidad de préstamo para desarrollar su objeto social, a ser devuelto con una tasa de interés anual de 12,36%.

Que en las cláusulas segunda de los anotados contratos se estipuló que los préstamos se efectuarían con cargo a la deuda que mantenía la recurrente con sus accionistas XXXX XXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXX XXXXXXX, XXXXX XXXXX XXXXXXX XXXXX y XXXXX XXXXX XXXXX X X XXX, como consecuencia de la distribución de dividendos antes señalada. A su vez, en sus cláusulas sexta las partes acordaron que los contratos de préstamo estarían vigentes mientras subsistiera la obligación de pagar a los accionistas cualquier suma de dinero conforme con dichos contratos, y culminaría con el pago total de toda suma adeudada bajo dichos contratos.

Que en cuanto a la observación de la Administración referida al **ingreso del dinero a la empresa**, de la evaluación conjunta de la documentación antes glosada se aprecia que en el caso de autos existieron dos operaciones, una primera de distribución de utilidades pagadas parcialmente a los accionistas, y otra posterior de préstamos de los accionistas por el monto de las utilidades no pagadas.

Que sobre el particular, la recurrente señala que el ingreso del dinero no se origina en una transferencia de efectivo, sino en no exigir los accionistas el pago de dividendos de una parte de las utilidades distribuidas en un solo ejercicio, por lo que resulta imposible demostrar la existencia de un flujo de dinero de los accionistas a la compañía que se sustente en una transferencia o desembolso.

Que del monto total de X X XXX XXXXX distribuidos según el acuerdo aprobado mediante el Acta de Junta General de Accionistas de X de XXXXX de 2010 antes citada, se aprecia que la recurrente repartió únicamente X XXXXXXXXX<sup>6</sup>, siendo que el remanente objeto de los préstamos ascendente a X X XXX,

<sup>5</sup> Corresponsiéndole a XXXX XXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXX XXXXXXX, XXXXX XXXXX XXXXXXX XXXXX y XXXXX XXXXX XXXXX X X XXX, las sumas de X XXX XXXXX, X XXX XXXXX, X XX XXXX y X XX XXXXX, respectivamente.

<sup>6</sup> La recurrente distribuyó dividendos a XXXX XXXXX XXXXX X X XXX, XXXXX XXXX XXXXXXX, XXXXX XXXXXXX XXXXX XXXXX y XXXX XXXXXXX XXXX X X XXX, por los montos de X XXX XXXXX, X XXX XXXX, S/ XX XXXXXXX y X



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

XXXX<sup>7</sup>, fue registrado en la Cuenta 46301 - Préstamos de accionistas, de lo que se colige que el dinero prestado permaneció en poder de la recurrente como esta alega.

Que ahora bien, con relación a la observación referida al **destino del dinero** prestado, se tiene que del Comprobante de Información Registrada y Resumen Estadístico de Fiscalización, de fojas 3573 a 3586, se aprecia que la recurrente es una empresa cuya actividad económica es la administración y venta de combustibles.

Que en el documento denominado "Sustento Préstamo de Accionistas" elaborado por la recurrente, de fojas 101 y 102, esta señala que recurrió a la modalidad de financiamiento antes señalada ya que en caso contrario perdía el capital de trabajo que requería para cubrir los 8 días de desfase generados por la diferencia entre los períodos promedio de cobro y de pago a clientes y proveedores, respectivamente, según el Cuadro N° 1 consignado en dicho documento. Asimismo, en el Cuadro N° 2 consigna el flujo de caja promedio mensual de los años 2010 a 2013 en los que se mantuvo el referido financiamiento, mostrando los ingresos, egresos y saldos finales promedios mensuales de dichos años.

Que a su vez, en el Cuadro N° 3 del anotado documento indicó el monto del capital de trabajo que requería para afrontar de manera regular las obligaciones propias del ciclo de su negocio, y consignó el capital de trabajo mínimo diario, la necesidad de capital de trabajo por el descalce de 8 días, el exceso o faltante de financiamiento por ciclo y a cuánto habría ascendido la posición negativa de la compañía si el préstamo de los accionistas (X X XXX XXXX) habría sido pagado en alguno de los años entre el 2010 y 2013. Adicionalmente, precisó que en el ejercicio 2014 al contar con capital de trabajo suficiente, tomó la decisión de pagar la totalidad del préstamo a los accionistas, según las planillas de pago adjuntas, de fojas 94 a 97.

Que no obstante, la información antes glosada contenida en el referido documento "Sustento Préstamo de Accionistas", no se encuentra refrendada en documentación adicional que acredite los cálculos y proyecciones contenidos en este, ni el destino de los préstamos obtenidos y, por consiguiente, el cumplimiento del principio de causalidad del gasto observado.

Que en tal sentido, debe concluirse que la documentación presentada no acredita que los préstamos efectuados por los accionistas hubiesen sido destinados a operaciones gravadas o al mantenimiento de su fuente, siendo que con la finalidad de demostrar que ciertamente dichos gastos cumplieran con el principio de causalidad, era necesario que la recurrente presentara información y/o documentación sustentatoria que acreditase el destino otorgado a los referidos préstamos, del cual se aprecie el movimiento del dinero a partir del año 2010 en que ingresó así como su utilización en las operaciones de la recurrente.

Que de acuerdo con lo expuesto, el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sobre el alegato según el cual los préstamos de los accionistas fueron utilizados para cubrir sus necesidades operativas y propias de su giro; cabe indicar que si bien es posible que la recurrente necesitara contar con liquidez para desarrollar sus actividades, el destino de los préstamos observados no se encuentra acreditado y, por tanto, su relación de causalidad con la generación de renta o mantenimiento de la fuente, no habiendo sido suficiente los documentos presentados, conforme con lo expuesto precedentemente.

XX XXXX, respectivamente, los cuales suman el total de X XXXXXXXX, esto es los X XXX XXXXX distribuidos menos la retención por el Impuesto a la Renta a los dividendos (4,1%), señalados en la cláusula primera del contrato de préstamo.

<sup>7</sup> Monto que resulta de restar al remanente de X X XXX XXXXX, la retención de 4,1% por el Impuesto a la Renta a los dividendos.

   11 



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el no haber consignado el plazo para la devolución de los préstamos en los contratos suscritos, de ninguna manera le quita la naturaleza de préstamo más aún que el Código Civil no sanciona con causal de nulidad la falta de consignación de una fecha de devolución del préstamo; cabe señalar que no se aprecia que dicho argumento hubiera sido el sustento del presente reparo sino que se advierte que la Administración reparó los intereses generados en el año 2013 por préstamos de accionistas, al considerar que no cumplían con el principio de causalidad, centrándose en que la documentación presentada no sustentaba el ingreso del dinero a la empresa, ni que se hubiese destinado a operaciones gravadas, situaciones que se han analizado precedentemente; no resultando atendible dicho alegato.

## Emisión de nota de crédito no acreditada

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4310 a 4313 y 4366, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del citado tributo y período por la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX no acreditada por la suma de X XX XXXX, sustentándose en el Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX y Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, citando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, de fojas 4050 y 4051, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual emitió la Nota de Crédito N° 001-XX por el importe de X XX XXXXX, para lo cual debía presentar documentación tales como informes internos, memorándums, guías de remisión, notas internas, comunicaciones, entre otros, que acrediten la reducción de sus ventas.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 24 de agosto de 2015, de foja 3980, en el que señaló, que el 28 de enero y 22 de febrero de 2013 se emitieron las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX por concepto de verificación y control de abastecimiento de las unidades de la XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX; y que el 5 de abril de 2013 procedió a emitir la Nota de Crédito N° 001-XXX por la anulación de las citadas facturas, puesto que los servicios de verificación y control de abastecimiento no se llegaron a realizar.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, de fojas 3959 a 3961, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente y de los medios probatorios presentados e indicó que no se había cumplido con acreditar fehacientemente la emisión de la Nota de Crédito N° 001-XXX por concepto de anulaciones de facturaciones emitidas por servicio no efectuado de abastecimiento, ni se presentó documentación adicional que acredite que el producto facturado nunca salió o que sustente que la anulación de la operación se hubiera efectuado con la emisión de una nueva factura por los importes correctos.

Que mediante Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, fojas 3916 a 3918, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó el reparo efectuado en el resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX por nota de crédito no acreditada, solicitando sus descargos al mismo.

Que mediante escrito de 19 de noviembre de 2015, de foja 3889, la recurrente señaló que se vio en la obligación de anular las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX, debido a discrepancias con el personal de la XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX respecto de los alcances del servicio a proveer por lo que emitió la Nota de Crédito N° 001-XXX; agregó que recién en el mes de abril de 2013 llegó a un acuerdo con X XXXX XXXXXXXX y procedió a facturar los servicios de verificación y control de abastecimiento de combustible mediante la emisión de las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX del 19 de abril de 2013.

Que en el resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, de foja 3787, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, no obstante mantuvo el reparo al no haber presentado documentación

f v / 12 m



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

sustentatoria que acredite que la referida nota de crédito fue emitida para anular facturas por un servicio no efectuado de abastecimiento.

Que con posterioridad mediante escrito de 14 de diciembre de 2015, de fojas 3756 y 3757, la recurrente señaló que durante el ejercicio 2013 acordó prestar el servicio de verificación y control de abastecimiento a la XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX, pero que durante los meses de enero y febrero dicho servicio no fue prestado debido a que las negociaciones respecto del alcance del servicio recién se culminaron en el mes de abril de 2013, emitiendo por error las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX; por lo que el 5 de abril de 2013 anuló las citadas facturas girando la Nota de Crédito N° 001-XXX. Agregó que adjuntó correos electrónicos que sustentan las negociaciones efectuadas para la prestación del servicio y que de su contenido se aprecia que las cotizaciones por dicho servicio recién fueron aprobadas en el mes de abril de 2013, por lo que no pudo haber prestado servicio alguno durante los meses de enero y febrero de 2013.

Que de lo expuesto, se aprecia que el reparo materia de análisis consiste en el desconocimiento por parte de la Administración del ajuste realizado mediante Nota de Crédito N° 001-XXX a las ventas efectuadas por la recurrente a su cliente XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX, por no encontrarse sustentado dicho ajuste con documentación alguna.

Que al respecto, de conformidad con el artículo 20 del Texto Único Ordenado del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago, determinándose el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT establece que las notas de crédito se emiten por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros.

Que este Tribunal en la Resolución N° 11715-4-2007 ha indicado que se mantienen las observaciones respecto de las notas de crédito en los casos en que no se ha sustentado los motivos de su emisión a fin de acreditar la procedencia del ajuste del impuesto bruto, así como en los casos que no se acredite la devolución de los importes que corresponden a las notas de crédito observadas.

Que la Nota de Crédito N° 001-XXX, de foja 1474, fue emitida el 5 de abril de 2013 a la XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX por concepto de "Anulación de facturas por servicios no efectuados de control y verificación de abastecimiento de combustibles de sus unidades", por X XX XXXXXX más el Impuesto General a las Ventas, haciendo referencia a las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX, conteniendo dicho documento un sello de recepción de su cliente de 4 de abril de 2013.

Que asimismo de autos se aprecia que las Facturas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX, de fojas 1472 y 1473, fueron emitidas por la recurrente a su cliente XXXXXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX el 28 de enero y 22 de febrero de 2013 por concepto de "Verificación y control de abastecimiento", por X X XXXXX más el Impuesto General a las Ventas por cada factura.

Que sobre el particular, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 6746-2-2006 y 4831-9-2012, entre otras, que los comprobantes de pago que contengan operaciones de servicios pueden ser anulados en forma parcial o total, siempre y cuando se demuestre de manera fehaciente que el servicio no se llegó a prestar.



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que la recurrente presentó el correo electrónico de 1 de abril de 2013, de foja 3465 vuelta, entre la recurrente y personal de la XXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX, en los que se alude la coordinación de recoger las facturas anuladas N° 001-XXXXX y 001-XXXXX; mientras que en el correo electrónico de 3 de abril de 2013, de foja 3465, se advierte que la recurrente manifestó a su cliente que no había ya la necesidad de devolver las facturas sino que solicitaba que se confirme la persona a quien iba a entregar la nota de crédito con las nuevas facturas emitidas.

Que debe señalarse que si bien la recurrente presentó la referida nota de crédito y las facturas relacionadas, no presentó documentación que acredite el motivo por el cual se disminuyó el importe de los ingresos acorde a lo previsto en el Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo que en relación a los correos electrónicos presentados, debe indicarse que únicamente sustentan comunicaciones sobre devoluciones, recojo o entregas de comprobantes de pago mas no acreditan que las condiciones contractuales en cuanto a la contraprestación pactada inicialmente hubiesen sido modificadas o suspendidas, como alega la recurrente, por lo que al no haberse presentado documentación adicional que acredite el motivo por el cual se emitió la nota de crédito en el presente caso, no se encuentra acreditada la disminución de ingresos, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido de que los correos electrónicos sustentan las negociaciones efectuadas para la prestación del servicio y que de su contenido se aprecia que las cotizaciones por dicho servicio recién fueron aprobadas en el mes de abril de 2013, por lo que no pudo haber prestado servicio alguno durante los meses de enero y febrero de 2013; no resulta atendible, toda vez que del análisis del correo electrónico del 3 de abril de 2013, se aprecia que la recurrente comunicó a la XXXXXXXXX XX XXXXXX X XXXX la entrega de la nota de crédito materia de observación y de las nuevas facturas emitidas que reemplazarían a las facturas anuladas, lo que no acreditaría su alegato, lo que inclusive se encuentra corroborado en su escrito del 19 de noviembre de 2015.

## **Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX y XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX**

Que de los Anexos 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX y XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4293 a 4295 y 4297, la Administración efectuó reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013, por diferencias entre los ingresos declarados y los registrados en el Libro Mayor, sustentándose en el Resultado de Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, de foja 4057, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y que proporcionara la documentación que desvirtúe las diferencias que se determinaron entre la comparación de la sumatoria registrado como ingreso mensual en la clase 7 del Libro Mayor y la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarado en los periodos de enero a junio y agosto a diciembre de 2013; y cuyo detalle se muestran en los Anexos N° 02 al 06 adjuntos al citado requerimiento, de fojas 4045 a 4049.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 24 de agosto de 2015, de foja 4029, en el que señaló, que si bien los ingresos observados por la Administración fueron omitidos en las declaraciones mensuales, sin embargo, dichos ingresos fueron informados en la declaración jurada anual del año 2013.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, de fojas 3974 y 3975, la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente e indicó que aquella admitió la existencia de diferencias respecto de sus ingresos registrados y lo declarado en sus declaraciones juradas mensuales; por lo que de la reliquidación efectuada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta determinó omisiones referenciales en los periodos de enero a junio y agosto a diciembre de 2013.





# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que posteriormente mediante los escritos de 19 de noviembre y 14 de diciembre de 2015, de fojas 3763 y 3914, la recurrente señaló que se reafirma en el hecho que ha determinado de forma correcta los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2013, por lo que no se han generado omisiones y por tanto, tampoco se habrían incurrido en infracciones.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1120<sup>8</sup>, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que de la revisión del Anexo 1 de las Resoluciones de Determinación N° XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX y XXX-XXX-XXXXX a XXX-XXX-XXXXX, de foja 4297, se tiene que la Administración identificó diferencias entre los ingresos anotados en sus libros contables, y las bases imponibles de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, declarados por la recurrente en los periodos de enero a junio y agosto a diciembre de 2013, conforme se detalla a continuación:

Ejercicio 2013	BASE IMPONIBLE (S/)		Reparos (S/)
	Según libros contables <sup>9</sup>	Según declaración jurada <sup>10</sup>	
Enero	X XXX XXXX	X XXX XXXX	XXXX
Febrero	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Marzo	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Abril	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Mayo	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Junio	X XXX XXXX	X XXX XXXX	XX XXXX
Agosto	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Setiembre	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Octubre	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX
Noviembre	X XXX XXXX	X XXX XXXX	XX XXXX
Diciembre	X XXX XXXX	X XXX XXXX	X XXXX

Que de autos se verifica que los importes contabilizados en las cuentas de ingresos - Clase 7 anotados en Libro Mayor, exhibidos por la recurrente, diferían de los importes declarados por esta como base imponible para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013, por lo que el reparo a la base de cálculo detallada en el cuadro anterior se encuentra arreglado a ley, en consecuencia, corresponde confirmar en este extremo la resolución apelada.

<sup>8</sup> Similar redacción se mantuvo con la modificación del referido artículo efectuada mediante Ley N° 29999, publicada el 13 marzo de 2013.

<sup>9</sup> Conforme se indica en la "Cédula de Análisis de las cuentas de Ingresos (Clase 7) - Ejercicio 2013", de foja 3656.

<sup>10</sup> Lo que se corrobora del documento denominado "Determinación final de los pagos a cuenta mensuales del Impuesto a la Renta - 2013" de los periodos enero a diciembre de 2013, de foja 3669.



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente en el sentido que determinó correctamente los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2013, toda vez que del análisis efectuado en esta instancia se verifica que la determinación efectuada por la Administración es correcta.

## **Resoluciones de Multa N° XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX**

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311<sup>11</sup>, establecía que 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 del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por el mencionado decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, o 100% del monto obtenido indebidamente, de haberse obtenido la devolución.

Que en la Nota 21 de dicha Tabla I, con anterioridad a la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1311, indicaba 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, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, y que para estos efectos no se tomaría 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 la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4391 y 4392, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 contenida en la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4310 a 4368.

Que considerando que el reparo por activos fijos cargados a gastos ha sido declarado nulo y que los reparos por gastos financieros por intereses y emisión de notas de crédito no acreditadas han sido confirmados en esta instancia, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXXXX; emitiéndose similar pronunciamiento en cuanto a dicha multa.

Que las Resoluciones de Multa N XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX, de fojas 4369 a 4390, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178 del Código Tributario, sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013 por los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX y XXX-XXX-XXXXXX a XXX-XXX-XXXXXX, considerando que el reparo por diferencias entre las cuentas de ingresos entre lo declarado y registrado ha sido ratificado en esta instancia; por lo que

<sup>11</sup> Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 diciembre 2016.

f v / 16 n



# Tribunal Fiscal

N° 06741-4-2020

corresponde emitir similar pronunciamiento en cuanto a dichas multas y confirmar este extremo de la resolución apelada.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la sola asistencia del representante de la Administración, según Constancia del Informe Oral N° 2587-2019-EF7TF, de foja 4541.

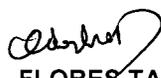
Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

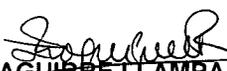
## RESUELVE:

1. **DECLARAR NULO** el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX y su resultado, y **NULAS** la Resolución de Determinación N° XXX-XXX-XXXXX y la Resolución de Multa N° XXX-XXX-XXXXX, en el extremo del reparo por activos cargados a gastos, así como la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de 30 de junio de 2016, en cuanto al mismo.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXX de 30 de junio de 2016, en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.
3. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

*"La notificación del requerimiento emitido al amparo del segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario, cuando ha vencido el plazo de fiscalización previsto por el artículo 62-A del citado código, es conforme a ley, en tanto se comunican con dicho requerimiento las conclusiones del procedimiento de fiscalización y no se solicita información y/o documentación adicional a la requerida".*

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

  
FLORES TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
SÁNCHEZ GÓMEZ  
VOCAL



Aguirre Dávila  
Secretario Relator (e)  
SG/PM/VT/mgp