



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

EXPEDIENTE N° : 14174-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 25 de julio de 2019

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C.), contra la Resolución de Intendencia de 29 de setiembre de 2017, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada se sustenta en un informe que vulnera su derecho al debido procedimiento administrativo, toda vez que declaró infundada la reclamación sin haber meritado todos los extremos de su recurso, ni los medios probatorios presentados durante la fiscalización que sustentaban la causalidad de sus gastos, siendo que tales adquisiciones tuvieron como finalidad generar ingresos o mantener la fuente, por lo que los valores impugnados deben ser dejados sin efecto.

Que añade en cuanto al reparo por no cumplir con el principio de causalidad, que las compras de combustible, lubricantes, neumáticos, repuestos, protector de tolva, alarma y otros observados, fueron destinados a la camioneta , que la empresa necesita y utiliza intensamente en su actividad productiva para trasladar los agroquímicos y abonos a los clientes ubicados en distintos distritos de la ciudad de , haciendo referencia la Administración en la apelada a otro vehículo de la misma placa que no corresponde a su activo fijo.

Que indica sobre el reparo por exceso de depreciación que la Administración no ha valorado todos los medios probatorios que sustentan su derecho a la depreciación de los activos registrados en su Libro de Activos ni otros gastos vinculados a la referida camioneta , y que respecto al reparo por no utilizar medios de pago, la Administración pretende desconocer los documentos entregados, como el documento escaneado de 20 de julio de 2015 en el que la apoderada dejó constancia de los importes depositados a la cuenta bancaria del por la Factura emitida a

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente conforme a ley efectuó reparos con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por notas de crédito recibidas, no utilizar medios de pago, comprobantes de pago sin requisitos, no cumplir con el principio de causalidad y depreciación de activos fijos, asimismo, detectó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por lo que declaró infundada la reclamación formulada.

Que se verifica en autos que mediante la Carta (foja 962) y los Requerimientos (fojas 927 a 947, 954 y 959), la Administración realizó a la recurrente una fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, considerando como elementos del tributo a fiscalizar y como aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar, los siguientes:

¹ Notificada mediante acuse de recibo, conforme al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (foja 963).

² Notificados mediante acuse de recibo, conforme al inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (fojas 948, 955 y 960).

M 2 34 e



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Elementos del tributo a fiscalizar	Aspectos contenidos en el elemento a fiscalizar
Costo de Ventas	Todos los aspectos.
Gastos	Gastos de personal, directores y gerentes.
	Gastos de servicios prestados por terceros.
	Gastos de ventas.
	Gastos por tributos.
	Gastos administrativos.

Que como resultado del aludido procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por: i) Notas de crédito observadas, ii) No utilización de medios de pago, iii) Comprobantes de pago sin cumplir los requisitos formales y sustanciales, iv) Causalidad de operaciones, y v) Depreciación en exceso, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario; emitiendo, en consecuencia, la Resolución de Determinación y la Resolución de Multa (fojas 983 a 985, 987 y 988) por el tributo, período y multa antes mencionados.

Que la controversia consiste en determinar si los reparos formulados y la imputación de la sanción por la infracción acotada por la Administración se encuentran arreglados a ley.

Notas de crédito observadas

Que se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación (foja 983) que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por la suma de S/ 3 056,00, por notas de crédito observadas, de acuerdo al punto 1 del Resultado del Requerimiento .

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento (fojas 944 y 945) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de la información consignada en su Registro de Compras Electrónico, así como de las Notas de Crédito , verificó que ambos documentos fueron contabilizados en los meses de marzo y junio de 2014 como facturas, no obstante que sus proveedores se las emitieron por concepto de "devoluciones de mercaderías" para modificar las facturas de compra originales, por lo que le requirió sustentar contable, tributaria y documentariamente el costo y/o gasto correspondiente a tales notas de crédito que se detallaban en el Cuadro N° 01 y en el Anexo N° 2 adjunto a tal requerimiento (foja 932), siendo que, en caso de estar de acuerdo con las observaciones en forma total o parcial, debía presentar la declaración jurada rectificatoria respectiva y efectuar el pago de la multa a fin de que pueda acogerse al Régimen de Gradualidad aplicable a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, conforme al siguiente detalle:

CUADRO N° 01											
OBSERVACIÓN N° 01: DETALLE DE LAS NOTAS DE CRÉDITO OBSERVADAS											
PERIODO 2014	NOTA DE CREDITO				PROVEEDOR		VALOR DE COMPRA	IGV	PRECIO DE COMPRA	CONCEPTO	
	FECHA DE EMISIÓN	TIPO	SERIE	N°	RUC	RAZÓN SOCIAL					
MARZO	28/03/2014	7	001				61,00	10,98	71,98	Devolución de mercadería	
JUNIO	23/05/2014	7	001				2 994,68	539,04	3 533,72	Devolución de mercadería	
							3 055,68				



Tribunal Fiscal

N° 06851-5-2019

Que mediante escrito de 14 de marzo de 2017 (fojas 910 y 911), la recurrente indicó que toda la documentación y/o información fue proporcionada en respuesta al Requerimiento adjuntando comprobantes de pago originales, por lo que al estar en poder del auditor no le era posible confrontar sus observaciones.

Que mediante Carta (foja 907), notificada el 14 de marzo de 2017 (foja 908), la Administración comunicó a la recurrente que postergaba la sustentación de las observaciones solicitadas en el Requerimiento y que le devolvía ese mismo día la documentación que había presentado con el Requerimiento

Que el mismo 14 de marzo de 2017 (foja 905) la recurrente dejó constancia que el agente fiscalizador le devolvió los documentos requeridos en el anterior requerimiento que mantuvo bajo su custodia.

Que de otro lado, la recurrente en su escrito de 20 de marzo de 2017 manifestó que toda la documentación y/o información requerida por la Administración había sido proporcionada al agente fiscalizador el 14 de marzo de 2017 y que absolvió las observaciones en su escrito de la misma fecha.

Que en el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 923 y 924/reverso) la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente en sus escritos, y que al vencimiento del plazo otorgado ésta no presentó la documentación solicitada, por lo que mantuvo la observación.

Que conforme a lo verificado por la Administración y se constata en autos (fojas 547 y 548), las Notas de Crédito emitidas por corresponden a devoluciones de mercadería, lo cual conllevó a la disminución en el monto de las operaciones de compra, por lo que no correspondía que la recurrente las considerara como documentos que sustentaban otras operaciones de compra a efecto de sustentar indebidamente un costo y/o gasto adicional; en tal sentido, resulta arreglado a ley que la Administración le requiriera que acreditara tales movimientos, lo cual, conforme se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento la recurrente no cumplió con sustentar.

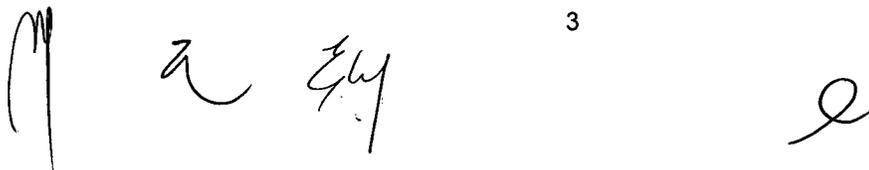
Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no acreditó que los mencionados documentos contabilizados como facturas en los meses de marzo y junio de 2014 no correspondieran a notas de crédito, las cuales conforme a su glosa fueron emitidas por sus proveedores para disminuir los montos de mercaderías, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

No utilización de medios de pago

Que se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación (foja 983) que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por la suma de S/ 3 330,00, por no utilización de medios de pago, de acuerdo al punto 2 del Resultado de Requerimiento

Que de conformidad con el artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley N° 28194, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, 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 ley dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3 500,00 o US\$1 000,00.





Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Que el artículo 5° de la misma norma señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3° de dicha ley, 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 y g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 6° de la mencionada ley prevé que quedan exceptuados de la obligación establecida en el artículo 3°, los pagos efectuados: a) A las empresas del sistema financiero y a las cooperativas de ahorro y crédito no autorizadas a captar recursos del público, b) A las administraciones tributarias, por los conceptos que recaudan en cumplimiento de sus funciones, incluidos los pagos recibidos por los martilleros públicos a consecuencia de remates encargados por las administraciones tributarias, y c) En virtud a un mandato judicial que autoriza la consignación con propósito de pago.

Que el referido artículo 6°, aplicable al caso de autos, agrega que quedan exceptuadas las obligaciones de pago, incluyendo el pago de remuneraciones, o la entrega o devolución de mutuos de dinero que se cumplan en un distrito en el que no existe agencia o sucursal de una empresa del sistema financiero, siempre que concurren las siguientes condiciones: a) Quien reciba el dinero tenga domicilio fiscal en dicho distrito, siendo que tratándose de personas naturales no obligadas a fijar domicilio fiscal, se tendrá en consideración el lugar de su residencia habitual, b) En el distrito señalado en el inciso a) se ubique el bien transferido, se preste el servicio o se entregue o devuelva el mutuo de dinero, y c) El pago, entrega o devolución del mutuo de dinero se realice en presencia de un Notario o Juez de Paz que haga sus veces, quien dará fe del acto, siendo que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se podrá establecer a otras entidades o personas que puedan actuar como fedatarios, así como regular la forma, plazos y otros aspectos que permitan cumplir con lo dispuesto en dicho inciso.

Que el artículo 8° de la anotada ley indica 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.

Que de las normas citadas se aprecia que para efectos tributarios los pagos que se realicen sin utilizar los medios de pago establecidos en éstas, no dan derecho a deducir costo y/o gasto para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento (fojas 943 y 944) la Administración solicitó a la recurrente que por la operación anotada en sus registros contables, deducida de la base imponible del Impuesto a la Renta, sustentada en la Factura emitida por por S/ 3 929,79 y detallada en el Anexo N° 02 adjunto (foja 932), sustentara el cumplimiento del uso de medios de pago de acuerdo a lo dispuesto en la Ley de Bancarización, al superar los S/ 3 500,00, y que de no sustentar la observación procedería a reparar el gasto.

Que mediante escrito de 14 de marzo de 2017 (fojas 910 y 911), la recurrente indicó que toda la documentación y/o información fue proporcionada en respuesta al Requerimiento adjuntando comprobantes de pago originales, por lo que al estar en poder del auditor no le era posible confrontar sus observaciones.

Que mediante Carta (foja 907), notificada el 14 de marzo de 2017 (foja 908), la Administración comunicó a la recurrente que postergaba la sustentación de las observaciones solicitadas en el Requerimiento y que le devolvía ese mismo día la documentación que había presentado con el Requerimiento



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Que el mismo 14 de marzo de 2017 (foja 905) la recurrente dejó constancia que el agente fiscalizador le devolvió los documentos requeridos en el anterior requerimiento que mantuvo bajo su custodia.

Que de otro lado, la recurrente en su escrito de 20 de marzo de 2017 manifestó que toda la documentación y/o información requerida por la Administración habría sido proporcionada al agente fiscalizador el 14 de marzo de 2017 y que absolvió las observaciones en su escrito de la misma fecha.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 922 y 923) la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente en sus escritos, así como de que al vencimiento del plazo otorgado no presentó la totalidad de la documentación solicitada, por lo que mantuvo parcialmente la observación.

Que de la copia de la Factura I que obra en autos (foja 546) se aprecia que fue emitida por el importe de US\$ 2 825,77, por lo que al superar el importe previsto en el artículo 4° de la Ley N° 28194, la recurrente se encontraba obligada a cancelarla utilizando alguno de los medios de pago previstos en la anotada ley, a efecto de poder ejercer su derecho al costo y/o gasto generado por ella.

Que de la documentación presentada se observa que la recurrente acreditó la utilización de medios de pago respecto de US\$ 1 425,77 (foja 545), no obstante, no acreditó que el pago de la diferencia ascendente a US\$ 1 400,00 o S/ 3 929,79 se hubiera realizado de la misma forma, esto es, utilizando alguno de los medios previstos en el artículo 5° de la Ley N° 28194; por lo que el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración pretende desconocer documentos que fueron entregados, cabe destacar que no corresponde emitir pronunciamiento al respecto, en aplicación del artículo 147° del Código Tributario³, al tratarse de aspectos que impugnó al reclamar, no apreciándose, de otro lado, en autos documentación sustentatoria adicional del reparo anotado.

Causalidad de operaciones

Que se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación (foja 983) que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por la suma de S/ 13 194,00, por causalidad de operaciones, de acuerdo al punto 4 del Resultado de Requerimiento N

Que de acuerdo al primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que la Décimo Octava Disposición Transitoria y Final de la citada norma, respecto del principio de causalidad, precisa que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que estas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo

³ Conforme con el artículo 147° del Código Tributario, al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la orden de pago o resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 06851-5-2019

gasto debe ser necesario y vinculado a 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.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para 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 señaló que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que la recurrente conforme a su Comprobante de Información Registrada (fojas 811 a 815) tiene como actividad la venta minorista de otros productos en almacén.

- Recibos por servicios públicos de electricidad y de telefonía fija

Que el inciso j) del artículo 44° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta neta imponible, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, según lo dispuesto por el inciso d) del numeral 6.1 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 009-97/SUNAT, en el caso de recibos emitidos por los servicios públicos de suministro de energía eléctrica y agua, tratándose de recibos emitidos a nombre del arrendador o subarrendador del inmueble, se entenderá identificado al arrendatario o subarrendatario como usuario de los servicios públicos a los que se refiere el presente literal, siempre que en el contrato de arrendamiento o subarrendamiento se estipule que la cesión del uso del inmueble incluye a los servicios públicos suministrados en beneficio del bien y que las firmas de los contratantes estén autenticadas notarialmente; a tales efectos, si las firmas son autenticadas con posterioridad al inicio del plazo del arrendamiento o subarrendamiento, sólo permitirán sustentar gasto o costo para efecto tributario, crédito deducible o ejercer el derecho al crédito fiscal, los recibos emitidos a partir de la fecha de certificación de las firmas.

Que la Administración a través de los puntos 4.1 y 4.2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 938 a 940), comunicó a la recurrente que si bien en cumplimiento de lo solicitado mediante Requerimientos exhibió y presentó los recibos por servicios de electricidad respecto de los inmuebles ubicados

_____ y de telefonía fija respecto de los números telefónicos _____, presentando como medio probatorio un contrato de arrendamiento sin firmas legalizadas del predio ubicado _____ suscrito entre ella (como arrendataria) y _____ (como arrendadora), de la revisión de su Comprobante de Información Registrada se verificó que su domicilio fiscal estaba ubicado _____ y que su establecimiento anexo se encontraba en _____; asimismo, le indicó que Dimas Salas Infante, identificado con RUC _____ quien tenía la misma actividad económica que la recurrente, también declaró como domicilio fiscal el ubicado en _____ como establecimiento anexo _____ y como números telefónicos _____, por lo que debía sustentar contable, tributaria y documentariamente tales gastos respecto de los cuales no correspondería su deducción puesto que no se verificaba la causalidad y/o necesidad de éstos para la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta, así como su fehaciencia.



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Que mediante escrito de 20 de marzo de 2017 (fojas 912 y 913) la recurrente manifestó que cumplió con acreditar lo observado en este punto, siendo que sus gastos no solo cumplían con los requisitos formales y sustanciales, sino que también eran razonables y estaban vinculados a su generación de renta.

Que en los puntos 4.1 y 4.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 919 y 920) la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y que al vencimiento del plazo otorgado, ésta no sustentó documentariamente ni adjuntó nuevos elementos que conllevaran a determinar que los gastos por electricidad, respecto de los inmuebles ubicados

, así como de telefonía fija eran causales, toda vez que dichas direcciones no correspondían ni a su domicilio fiscal ni de su establecimiento anexo y los números telefónicos declarados correspondían a Dimas Salas Infante, por lo que procedió a mantener la observación formulada.

Que de la revisión de los recibos por servicios de energía eléctrica emitidos por (fojas 123, 173, 193, 252, 280, 281, 292, 301, 307 y 315), se aprecia que fueron emitidos a l respecto del inmueble ubicado ; no obstante, el contrato de arrendamiento proporcionado por la recurrente corresponde al de su domicilio fiscal ubicado siendo además que del Comprobante de Información Registrada que obra en autos (fojas 811 a 815), se observa que el referido predio no corresponde al domicilio fiscal de la recurrente ni a alguno de sus establecimientos anexos declarados, no habiendo la recurrente acreditado documentariamente de modo alguno que el citado servicio público se encontrara relacionado con la generación de su renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que de otro lado, se constata que el Recibo por servicios de energía eléctrica fue emitido por , respecto del predio ubicado sin embargo, respecto del mismo la recurrente tampoco ha acreditado que el anotado predio hubiere sido utilizado como su establecimiento ni corresponde a su domicilio fiscal ni alguno de sus establecimientos anexos declarados, no habiendo, asimismo, acreditado de modo alguno la recurrente que el citado por servicio público constituyera un gasto causal con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que sobre los recibos por los servicios de telefonía fija emitidos por (fojas 125, 126, 168, 169, 174, 175, 196, 197, 237, 238, 271, 272, 282, 283, 293, 294, 303, 304, 309, 310, 318, 319, 321, 322, 326 y 327), respecto de los números telefónicos "52424394" y "52424971", se aprecia que fueron emitidos al Código/Cuenta del Cliente , no pudiendo vincularse éste con la recurrente, no habiendo la recurrente acreditado que el uso de tal servicio correspondiera a su empresa y, por lo tanto, que constituyera un gasto vinculado con la generación de sus rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que en tal sentido, el reparo efectuado por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Comprobantes de pago emitidos por

Que de acuerdo con el inciso w) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1120, son deducibles, tratándose de gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma

⁴ Como es el caso del Recibo (foja 173), entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, los siguientes conceptos: (i) Cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) Funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) Depreciación por desgaste.

Que el tercer párrafo de la anotada norma agrega que tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías , asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, serán deducibles los conceptos señalados en el primer párrafo del presente inciso de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos, no siendo deducibles los gastos de acuerdo con lo previsto en este párrafo, en el caso de vehículos automotores cuyo precio exceda el importe o los importes que establezca el reglamento.

Que conforme con el inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, sustituido por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, para la aplicación del inciso w) del artículo 37° de la ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) Se considerará que los vehículos pertenecen a las categorías de acuerdo a la siguiente tabla: Categoría , 1,051 a 1,500 cc., Categoría de 1,501 a 2,000 cc., Categoría más de 2,000 cc., Categoría . Camionetas, distintas ; y sus derivados, de tracción simple (4x2) hasta de 4 000 Kg. de peso bruto vehicular, Categoría B1.4, Otras camionetas, distintas ; y sus derivados, con tracción en las cuatro ruedas (4x4) hasta de 4 000 Kg. de peso bruto vehicular; 2) No se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma; 3) Se considera que una empresa se encuentra en situación similar a la de una empresa de servicio de arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa; 4) Tratándose de vehículos automotores de las categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Ingresos netos anuales	Número de vehículos
Hasta 3,200 UIT	1
Hasta 16,100 UIT	2
Hasta 24,200 UIT	3
Hasta 32,300 UIT	4
Más de 32,300 UIT	5

Que el citado numeral 4 agrega que a fin de aplicar la tabla precedente, se considerará: i) La UIT correspondiente al ejercicio gravable anterior; y, ii) Los ingresos netos anuales devengados en el ejercicio gravable anterior, con exclusión de los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente realizadas en cumplimiento del giro del negocio.

Que asimismo, refiere que no serán deducibles los gastos de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o valor de ingreso al patrimonio, según se trate de adquisiciones a título oneroso o gratuito, haya sido mayor a 30 UIT. A tal efecto, se considerará la UIT correspondiente al ejercicio gravable en que se efectuó la mencionada adquisición o ingreso al patrimonio, disponiendo que los contribuyentes deberán identificar a los vehículos automotores que componen dicho número en la forma y condiciones que establezca la SUNAT, en la oportunidad fijada para la presentación de la declaración jurada relativa al primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación.



Tribunal Fiscal

N° 06851-5-2019

Que de igual forma, establece que la determinación del número de vehículos automotores que autoriza la deducción y su identificación producirán efectos durante cuatro ejercicios gravables. Una vez transcurrido ese período, se deberá efectuar una nueva determinación e identificación que abarcará igual lapso, tomando en cuenta los ingresos netos devengados en el último ejercicio gravable comprendido en el período precedente e incluyendo en la identificación a los vehículos considerados en el anterior período cuya depreciación se encontrara en curso, y que si en el transcurso de dichos periodos alguno de los vehículos automotores identificados dejara de ser depreciable, se produjera su enajenación o venciera su contrato de alquiler, dicho vehículo automotor podrá ser sustituido por otro, en cuyo caso la sustitución deberá comunicarse al presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio gravable en el que se produjeron los hechos que la determinaron. En este supuesto, el vehículo automotor incorporado deberá incluirse obligatoriamente en la identificación relativa al periodo siguiente.

Que de acuerdo a las normas expuestas son deducibles de la renta bruta los gastos señalados incurridos en vehículos automotores de las categorías indicadas que resulten estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, así como los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías indicadas, por los mismos conceptos, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, de acuerdo con determinadas condiciones que señale el reglamento, siendo que en este último caso no son deducibles los gastos en el caso de vehículos automotores cuyo costo de adquisición o ingreso al patrimonio exceda de 30 UIT, debiéndose asimismo, identificar a los vehículos automotores en la oportunidad fijada para la presentación de la declaración jurada relativa al primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación.

Que mediante el punto 4.5 del Anexo N° 01 al Requerimiento (fojas 934 a 938) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Compras y de los comprobantes de pago de compra exhibidos verificó la adquisición de una camioneta , marca modelo , según Factura , respecto de la cual incurrió en diversos gastos por combustible, servicio de alineamiento de dirección, balanceo de ruedas, contrapesos, filtro de aceite, neumáticos, pitones, instalación de espejos, configuración de lunas, entre otros, conforme se apreciaba de los comprobantes detallados en el Anexo N° 02, Observación N° 04, adjunto (fojas 931 y 932), motivo por el que, citando el inciso w) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso r) del artículo 21° de su reglamento, le solicitó que acreditara la relación de causalidad de los gastos por dicho vehículo e indicara si adicionalmente era utilizado para uso particular de las personas que ejercían funciones de dirección, representación y administración de la empresa.

Que asimismo, le requirió, entre otros, que sustentara la naturaleza y cuantía de cada operación económica consignada en los comprobantes de pago, a efectos de verificar la causalidad y/o necesidad de éstos para la generación de renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta, conforme al Anexo N° 03 adjunto (fojas 927 a 930).

Que mediante escrito de 20 de marzo de 2017 (fojas 912 y 913) la recurrente indicó que cumplió con acreditar lo observado en este punto y que sus gastos no solo cumplían con los requisitos formales y sustanciales sino que también eran razonables y estaban vinculados a sus intereses de generación de renta, y que la Administración no podía desconocerle los gastos por lubricantes, neumáticos, combustible y otros, basándose únicamente en que tales gastos no eran razonables toda vez que sí fueron efectuados en el ámbito de su dirección fiscal, la cual abarca diversos distritos en su búsqueda de mayores ingresos, independientemente de que estos no se concretaran.

Que en el punto 4.5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 917 a 919) la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente, y que al vencimiento del plazo otorgado no sustentó documentariamente ni adjuntó nuevos elementos que llevaran a determinar que los





Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

gastos vinculados a la camioneta marca modelo adquirida con Factura
cumplían con el principio de causalidad, por lo que correspondía desconocerlos.

Que se verifica en autos (fojas 914 y 915) que los comprobantes de pago observados por la Administración corresponden a gastos por concepto de combustible, repuestos, mantenimiento y reparación de vehículos.

Que asimismo, de la anotada Factura de 7 de enero de 2014 (foja 117) y de la copia de la Tarjeta de Identificación Vehicular (foja 120), se aprecia que el vehículo observado por la Administración corresponde a una camioneta modelo la cual conforme a lo constatado por la Administración ha sido registrada como activo fijo por la recurrente (fojas 933 y 934).

Que de otro lado, si bien el referido vehículo conforme a las normas antes glosadas sólo podía ser considerado como vehículo asignado a actividades de dirección, representación y administración, se constata en autos que la Administración sin mayor análisis de la documentación presentada por la recurrente ni verificación adicional efectuada a efecto de determinar la procedencia de la deducción del gasto, como sería, entre otros, el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos en la normatividad antes citada, como el costo de adquisición, la identificación del vehículo en la declaración jurada y el límite de unidades, ha procedido a desconocer tales gastos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; por lo que corresponde revocar la apelada, a efecto que la Administración proceda conforme a lo expuesto y emita un nuevo pronunciamiento en este extremo.

Comprobantes de pago sin cumplir los requisitos formales y sustanciales

Que se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación (foja 983) que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por la suma de S/ 533,00, por comprobantes de pago que no cumplían con los requisitos formales y sustanciales, de acuerdo al punto 3 del Resultado de Requerimiento

Que de acuerdo al primer párrafo del inciso j) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, 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 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 conforme con el criterio señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01377-1-2007 y 04628-4-2012, son deducibles para efecto del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 06983-5-2006, 03113-1-2004 y 448-5-2001, este Tribunal ha indicado que la falta de presentación del original del comprobante de pago no ocasiona la pérdida del derecho a la deducción del gasto cuando la preexistencia del documento y la realización de la operación resultan comprobables.



Tribunal Fiscal

N° 06851-5-2019

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento (fojas 940 a 943) la Administración comunicó a la recurrente que de la información consignada en su Registro de Compras Electrónico y de los comprobantes de pago de compras que sustentaban dichas anotaciones, verificó algunas realizadas en los periodos agosto y noviembre de 2014, descritas en el Cuadro N° 02 y detalladas en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento (foja 932), respecto de las cuales no correspondía su deducción como costo y/o gasto debido a que no contaban con comprobantes de pago originales y que se proporcionó únicamente fotocopias simples que no permitían determinar los datos sobre quiénes transfirieron los bienes y/o servicios, tales como: nombres y apellidos, documento de identidad, fecha de entrega y, de ser el caso, el sello de la empresa proveedora y/o emisora, asimismo, tampoco se acreditó la denuncia policial por pérdida, robo y/o extravío de dichos comprobantes, por lo que debía explicar por escrito y sustentar con la documentación respectiva las adquisiciones de bienes y/o servicios, exhibiendo la documentación que permitiera acreditar el costo y/o gasto, tales como: comprobantes de pago originales, contratos de fecha cierta, adendas de fecha cierta, registros contables, medios de pago, entre otros documentos:

CUADRO N° 02											
OBSERVACIÓN N° 03: COMPROBANTES OBSERVADOS - REQUISITOS FORMALES Y SUSTANCIALES											
PERIODO	COMPROBANTE DE PAGO				PROVEEDOR		VALOR DE COMPRA	IGV	PRECIO DE COMPRA	CONCEPTO	
	FECHA DE EMISIÓN	TIPO	SERIE	N°	RUC	RAZÓN SOCIAL					
Feb.	19/02/2014	1	018				84,75	15,26	100,01	sin concepto	
Agos.	06/08/2014	1 4	121				87,05	15,67	102,72	servicio de electricidad	
Nov.	20/11/2014	1	001				361,02	64,98	426,00		
							532,82				

Que mediante escrito de 14 de marzo de 2017 (fojas 910 y 911), la recurrente indicó que toda la documentación y/o información fue proporcionada en respuesta al Requerimiento adjuntando comprobantes de pago originales, por lo que al estar en poder del auditor no le era posible confrontar sus observaciones.

Que mediante Carta (foja 907), notificada el 14 de marzo de 2017 (foja 908), la Administración comunicó a la recurrente que postergaba la sustentación de las observaciones solicitadas en el Requerimiento y que le devolvía la documentación respectiva ese mismo día.

Que el mismo 14 de marzo de 2017 (foja 905) la recurrente dejó constancia que el agente fiscalizador le devolvió los documentos requeridos en el anterior requerimiento que mantuvo bajo su custodia.

Que de otro lado, la recurrente en su escrito de 20 de marzo de 2017 manifestó que toda la documentación y/o información requerida por la Administración había sido proporcionada al agente fiscalizador el 14 de marzo de 2017 y que absolvió las observaciones en su escrito de la misma fecha.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 921 y 922) la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente en sus escritos, así como de que al vencimiento del plazo otorgado no sustentó la observación realizada, por lo que mantuvo la observación formulada.



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Que conforme a lo señalado por la Administración y se verifica en autos (fojas 132 y 203), la recurrente no ha cumplido con presentar los originales de las Facturas detalladas en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento, habiéndose limitado a presentar fotocopias ilegibles de las que no es posible verificar la información contenida en ellas, por lo que no constituyen documentos que sustentan los gastos reparados, por lo tanto, el reparo formulado por la Administración en este extremo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al Recibo detallado en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (foja 173), se tiene que el mismo comprobante fue reparado por no haber sustentado la recurrente su causalidad con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, en el punto 4.3 del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento I el cual ha mantenido en esta instancia, y confirmada la apelada en tal extremo, por lo que no resulta relevante efectuar análisis en este extremo.

Depreciación en exceso

Que se aprecia del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación (foja 983) que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por la suma de S/ 12 395,00 por exceso de depreciación en el ejercicio 2014, de acuerdo al punto 5 del Resultado de Requerimiento N°

Que el primer párrafo y el inciso f) del artículo 37° de la referida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, disponen 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, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que según el artículo 38° de la mencionada ley, 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 dicha ley.

Que el artículo 40° de la citada ley, establece 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, precisando que en ningún caso se podía autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que de conformidad con el artículo 41° de la anotada ley, las depreciaciones se calcularán sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia; siendo que a dicho valor se agregará, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el segundo párrafo del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, preceptúa 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 para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que asimismo el primer párrafo del inciso f) del citado artículo 22° señala que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos; y la



Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

SUNAT mediante resolución de superintendencia determinará los requisitos, características, contenido, forma y condiciones en que deberá llevarse el citado Registro.

Que como se puede apreciar de las normas citadas, la depreciación es la deducción admitida por concepto de desgaste o agotamiento de los bienes del activo fijo afectados a la producción de rentas gravadas, y se debe calcular sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado, conforme con las disposiciones legales en vigencia, debiéndosele agregar a dicho valor, de ser el caso, las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento (fojas 933 y 934) la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su Registro de Activos Fijos, Tomo II, folio 03, observó que tenía registrado como activo fijo adquirido la camioneta " " , marca " " , modelo " " según Factura " " sin embargo, tal adquisición se encontraba observada en el punto 4.3 del referido requerimiento, por lo que el gasto generado en el ejercicio 2014 por el cálculo de la depreciación provisionada no correspondía por los mismos fundamentos, esto es, por no tratarse de un bien utilizado en las actividades de la empresa y/o generación de renta gravada, siendo las operaciones registradas las siguientes:

Placa Vehicular	Fecha de Adquisición	Cantidad	Descripción	Costo Inicial S/	%	Depreciación Ejercicio 2014	Observación
	07/02/2014	1		65.912,62	20%	12.084,71	F/3 Libro AF
	07/02/2014	1	Protector Tolva + Alarma y otro	1.565,54	20%	287,02	F/3 Libro AF
	28/02/2014	1	IGV Costo	142,00	20%	23,67	F/3 Libro AF
			Total:			12.395,40	

Que considerando lo anterior, requirió a la recurrente para que, entre otro, sustentara la observación formulada.

Que mediante escrito de 14 de marzo de 2017 (fojas 912 y 913), la recurrente manifestó que todos los comprobantes que dieron derecho al crédito fiscal cumplían con los requisitos sustanciales y formales para ser considerados como tales, pero como la Administración desconoció tal derecho, registró el Impuesto General a las Ventas como costo o gasto para efectos de la depreciación de la camioneta observada, en aplicación del artículo 69° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 916 y 917/reverso) la Administración dejó constancia de lo indicado por la recurrente y que al vencimiento del plazo otorgado no sustentó documentariamente la observación formulada, por lo que la mantuvo.

Que se verifica del folio 3 del Registro de Activos Fijos que obra en autos (foja 688) que la recurrente anotó el monto de S/ 12 395,40 por depreciación del ejercicio 2014 respecto del vehículo con Placa de Rodaje " " conformado por la camioneta " " protector de tolva, alarma y otro, así como por IGV costo; sin embargo, toda vez que respecto del mencionado vehículo en lo que respecta a su vinculación con la generación de renta gravada se ha procedido a revocar la apelada, a efecto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento, lo que se encuentra directamente vinculado con la deducción de la depreciación relacionada con el aludido bien, procede emitir similar pronunciamiento en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, no procede emitir pronunciamiento sobre los restantes argumentos formulados por la recurrente.





Tribunal Fiscal

Nº 06851-5-2019

Resolución de Multa

Que la Resolución de Multa (fojas 987 y 988) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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.

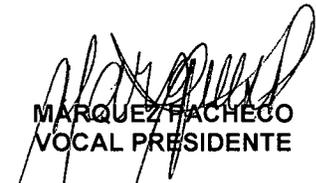
Que dado que la mencionada resolución de multa tiene como sustento los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, que dieron lugar a la Resolución de Determinación los cuales algunos han sido mantenidos en esta instancia y respecto de otros se ha revocado la apelada a fin que la Administración emita un nuevo pronunciamiento, procede revocar la apelada en este extremo a efecto que la Administración reliquide la anotada resolución de multa considerando antes lo expuesto.

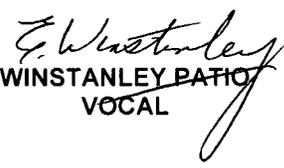
Con las vocales Winstanley Patio y Guarníz Cabell, a quienes se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

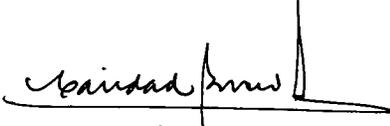
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia de 29 de setiembre de 2017, en los extremos referidos al reparo por causalidad de operaciones con relación a los gastos vinculados a la camioneta marca , modelo , adquirida con Factura , y al reparo por depreciación en exceso correspondiente al referido bien, y la multa vinculada; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


GUARNÍZ CABELL
VOCAL


Quintana Agüenúa
Secretaria Relatora
MP/QA/ZL/rag.