



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

EXPEDIENTE N° : 13668-2015  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 25 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°  
contra la Resolución de Intendencia N° de 24 de julio de 2015, 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° y la Resolución de Multa N°  
giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, los pagos a cuenta del Impuesto  
a la Renta de enero a diciembre de 2012 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del  
Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que como consecuencia del procedimiento de fiscalización que se inició a la recurrente por el Impuesto a  
la Renta de enero a diciembre de 2012, de acuerdo con la Carta N° y el  
Requerimiento N° de fojas 2726, 2728 y 2729, la Administración emitió las Resoluciones  
de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012  
y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, de fojas 2842 a 2874, y la  
Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del  
Código Tributario, de fojas 2875 y 2876.

Que en tal sentido, es materia de controversia determinar si los citados valores se encuentran  
debidamente emitidos.

### Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° fue emitida por el Impuesto a la Renta del  
ejercicio 2012, de fojas 2842 a 2860, sobre la base de los siguientes reparos efectuados por la  
Administración: 1) Costo de ventas no sustentado, 2) Asesoría técnica en licitaciones por la cual no se  
exhibió documentación que evidencie la prestación del servicio, 3) Gastos en honorarios en  
implementación de software contable que debió ser considerado como parte del costo del bien, 4)  
Provisión de cuentas de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos legales, 5) Participación de  
utilidades del año 2011 deducida el 2012 cuyo pago no fue sustentado, 6) Gastos no deducibles  
contabilizados en la Cuenta 6592 sanciones administrativas no adicionados a la renta anual, 7) Viáticos  
en viajes al extranjero no sustentados y/o devengados el año 2012, y 8) Devolución de mercaderías de  
clientes por las que no se sustentó la reversión del costo de ventas<sup>1</sup>, por lo que corresponde emitir  
pronunciamiento sobre cada uno de ellos a efecto de determinar si están acorde a ley.

#### 1) Costo de ventas no sustentado

Que la recurrente sostiene que el costo de ventas contabilizado no concordó con el kardex físico debido a  
que no llevó un control adecuado de la salida de productos físicos del almacén ubicado en su domicilio  
fiscal, ya que solo registró en el kardex la salida de bienes del almacén ubicado en el distrito de  
Chorrillos, y por ello proporcionó la relación de productos que salieron de su domicilio fiscal, cuya  
documentación subsanó a inicios del año 2013, lo que no significa que la entrega y el devengo no se

<sup>1</sup> Cabe anotar que la Administración también estableció deducciones a la renta neta del ejercicio, conforme se aprecia del  
Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° de foja 2858, las que no han sido materia de  
cuestionamiento por la recurrente, no siendo, por tanto, materia de grado en autos.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

produjo en el año 2012, y que en atención a los hechos la Administración debió efectuar tomas de inventario a fin de verificar la salida de los productos vendidos, por lo que el reparo deviene en nulo.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó de manera documentada la diferencia entre el costo de ventas contabilizado globalmente en el Libro Diario y las salidas de existencias según el Libro de Inventario Permanente Valorizado, por lo que reparó el costo de ventas por S/ 1 649 873,74.

Que el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>2</sup>, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, entendiéndose como tal el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que el inciso a) del artículo 57 de la referida ley, modificado por la Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el primer párrafo del artículo 62 de la aludida ley dispone que los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y, e) Existencias básicas.

Que de las normas antes expuestas, se entiende que el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una venta, se aplicará a la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha venta se considere efectuada, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04004-4-2012.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, para sustentar la deducción del costo o gasto en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales o existentes.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 8 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ de fojas 2694 y 2708 a 2710, la Administración consignó que de la comparación del costo de ventas de mercaderías obtenido del Libro de Inventario Permanente Valorizado por S/ 41 971 861,03 y del Balance de Comprobación por S/ 44 159 274,27, se advirtió un exceso de costo de ventas ascendente a S/ 2 187 413,24, por lo que solicitó a la recurrente que sustente de manera documentada el referido exceso, para lo cual requirió el detalle del Libro de Inventario Permanente Valorizado en el que se muestre la forma cómo determinó el costo de ventas del ejercicio 2012 y el detalle del inventario final de dicho ejercicio en

<sup>2</sup> Aplicable al caso de autos. En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

el que se precise, entre otros datos, el importe total de las compras del ejercicio tomadas como base para determinar el costo de ventas.

Que según se aprecia de fojas 2527 y 2528, la recurrente en respuesta señaló que determinó el costo de ventas de acuerdo con las salidas de las mercaderías del almacén y que también vendió mercaderías bajo condiciones CIF, por lo que al ser vendidas en zona primaria no fueron consideradas en el kardex, pero sí en los Libros Diario y Mayor. Posteriormente, conforme se observa de fojas 2517 a 2519, la recurrente manifestó que sus proveedores dejaban la mercadería en su local principal ubicado en el distrito de Miraflores, por lo que la misma no llegaba a su almacén ubicado en el distrito de Chorrillos, y que su personal solo daba salida a la mercadería que salía físicamente del almacén, lo cual tuvo que regularizar y corregir disponiendo que en su local principal también funcione su almacén; asimismo, precisó que su kardex impreso figura con fecha de cierre 29 de enero de 2013, sin embargo, la fecha correcta es 8 de febrero de 2013.

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2664 a 2672, la Administración indicó que la recurrente no sustentó con documentos su afirmación en el sentido que la diferencia observada se basaba en los hechos suscitados por ventas realizadas antes de solicitar el despacho a consumo. Asimismo, consignó que la diferencia del costo de ventas en cuestión se basó en la información en medios magnéticos que proporcionó la recurrente el 12 de marzo de 2014, la misma que coincide con el kardex físico exhibido por esta, el cual es el único libro oficial para efectos tributarios. Además, precisó que del análisis del kardex se advirtió que el ingreso de la información sobre entradas y salidas de mercaderías se inició en noviembre de 2012 y concluyó en febrero de 2013, por lo que no es claro cómo se pudo registrar el monto global mensual del costo de ventas ni el anual del ejercicio 2012, a lo cual se suma el hecho que la recurrente no proporcionó los papeles de trabajo de la toma de inventarios físicos al cierre del citado ejercicio. Finalmente, refirió que la recurrente sustentó el costo de ventas conformado por garantías otorgadas a clientes y si bien entregó información en archivo Excel sobre el movimiento de salidas de bienes que habrían sido registradas luego de cerrado el Libro de Inventario Permanente Valorizado, dicha información no se condice con las guías de remisión y facturas que emitió la recurrente, por lo que observó la diferencia del costo de ventas no sustentado por S/ 1 964 936,59, conforme se aprecia en los Anexos N° 3 al 5 del mencionado requerimiento, de fojas 2637 a 2643.

Que a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2603 a 2605, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que de forma documentada sustente sus descargos con relación a la observación detallada en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2591 a 2595, se dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, de fojas 2510 a 2512, en el que manifestó que solo dio salida a los productos de su almacén ubicado en el distrito de Chorrillos y no a los productos que salían de su domicilio fiscal, por lo que tal omisión la regularizó entre el 30 de enero y 8 de febrero de 2013, y con relación a ello la Administración señaló que de la documentación proporcionada por la recurrente se verificó que sustentó parcialmente la diferencia entre el costo de ventas contabilizado y el existente en el kardex, de modo tal que la observación por dicha diferencia no sustentada disminuyó a S/ 1 649 873,74, conforme se aprecia en los Anexos N° 2 y 3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2569 a 2578.

Que en el presente caso el reparo se sustenta en la diferencia existente entre el costo de ventas consignado por la recurrente en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, que presentó mediante el PDT N° de fojas 506 a 511, y el que figura en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, siendo que la diferencia que no ha sido sustentada por la recurrente asciende a S/ 1 649 873,74, de acuerdo con el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2591 a 2595.

*[Firma]* <sup>3</sup> *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que de la revisión de los cuadros presentados por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, en los que brindó información sobre las salidas de bienes destinados a ventas que fueron contabilizados como parte del costo de ventas, pero que no fueron registrados en el Registro de Inventario Permanente Valorizado, de fojas 2555 a 2558, del punto 4 del Anexo N° 1 y de los Anexos N° 2 y 3 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2569 a 2578 y 2591 a 2595, y del punto 3 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de fojas 2851 a 2854, se advierten las siguientes conclusiones:

Reparo	Monto S/
Costo de ventas no detallado ni explicado por la recurrente	4 887,10
Salidas de bienes respecto de los cuales la recurrente no presentó la documentación de sustento para su contraste	588 940,15
Salidas de bienes ya registradas en el Registro de Inventario Permanente Valorizado	6 487,19
Salidas de bienes consignadas de forma duplicada en los cuadros presentados	43 503,13
Salidas de bienes no documentadas cuyos ingresos, según guías de remisión original, fueron facturados en el ejercicio 2013	185 328,29
Documentación proporcionada que no coincide con el bien detallado en las guías de remisión interna	820 727,88
<b>Total</b>	<b>1 649 873,74</b>

Que ahora bien, de conformidad con lo señalado en el considerando precedente y la documentación presentada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, se tiene que esta no ha desvirtuado la procedencia del reparo, al no haber sustentado con la debida documentación el costo de ventas reparado por S/ 1 649 873,74, más aun cuando no ha esbozado argumentos ni los medios probatorios que dejarían sin fundamento cada observación detallada en el cuadro precedente que conforman el reparo materia de autos, limitándose por el contrario a indicar que el reparo al costo de ventas se debe a que no llevó un control adecuado de la salida de productos del almacén ubicado en su domicilio fiscal, ya que solo registró en el kardex la salida de bienes del almacén ubicado en el distrito de Chorrillos, lo cual demuestra que la recurrente no llevó de manera adecuada el control de ingreso y salida de existencias.

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente referido a que la Administración debió efectuar tomas de inventario a fin de verificar la salida de los productos vendidos, por lo que el reparo deviene en nulo, cabe indicar que tal afirmación carece de asidero, dado que no es obligación de la Administración realizar inventarios a fin de determinar el costo de ventas de los contribuyentes, ya que son estos quienes con la debida documentación deben acreditar que la deducción de dicho concepto en la determinación del Impuesto a la Renta es acorde a ley.

## **2) Asesoría técnica en licitaciones por la cual no se exhibió documentación que evidencie la prestación del servicio**

Que la recurrente sostiene que participó en 5 licitaciones públicas y 3 procesos de adjudicación directa, y que el recibo por honorarios de asesoría en licitaciones por US\$ 36 756,18 fue emitido por una persona que desempeñó el cargo de gerente comercial, quien por su cargo está vinculado directamente con los procesos de contratación pública, por lo que se encuentra acreditada la vinculación del servicio con la generación de renta gravada y el cumplimiento de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, en la medida que tales honorarios representan un 0.77% del monto de los procesos de contratación pública.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que la Administración señala que reparó los gastos por concepto de asesoría técnica para la presentación de propuestas en licitaciones públicas, dado que la recurrente no sustentó con la debida documentación la efectiva prestación de dicho servicio por parte del proveedor.

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad. Asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que en las Resoluciones N° 08171-8-2015 y 06011-3-2010, este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que mediante el acápite 7.2 del punto 7 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 13 del Requerimiento N° de fojas 2689, 2707 y 2708, la Administración solicitó a la recurrente que sustente de forma documentada, entre otros, el gasto por asesoría técnica en licitación registrado en la Cuenta 6328 - Licitaciones.

Que en el acápite 7.2 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2660 a 2662, se dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, de foja 2526, en el que alegó que los servicios que le prestaron cumplían con todos los requisitos tributarios vigentes, y en cuanto a ello la Administración indicó que la recurrente presentó el recibo por honorarios electrónico emitido el 6 de noviembre de 2012 por su proveedor por asesoría técnica para la presentación de propuestas en licitaciones públicas y adquisiciones directas ante diversas entidades, y si bien proporcionó tales licitaciones y propuestas, no presentó documentos que evidencien que el proveedor participó en la referida asesoría técnica, a lo cual agregó el hecho que el proveedor tuvo el cargo de gerente comercial de la recurrente hasta el 30 de setiembre de 2012, de modo tal que observó la deducción del gasto con relación a dicha asesoría.

Que a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2603 a 2605, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que de forma documentada sustente sus descargos con relación a la observación detallada en el acápite 7.2 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2584 a 2589, se dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, de fojas 2506 a 2510, en el que indicó que la operación es real por cuanto existe el comprobante de pago, el pago con medio de pago y el trabajo



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

realizado, y con relación a ello la Administración concluyó que la recurrente no desvirtuó la observación realizada, motivo por el cual la mantuvo.

Que al respecto, la recurrente a fin de acreditar la fehaciencia del gasto reparado presentó el Recibo por Honorarios Electrónico N° E001-1, de foja 1256, emitido el 6 de noviembre de 2012 por el proveedor por concepto de "Asesoría técnica para la presentación de propuestas en las licitaciones públicas y adquisiciones directas: Licitación Pública N° 033 INSN, Licitación Pública N° 020 MINSA, Licitación Pública N° 026 MINSA, Licitación Pública N° 004 Hospital Santa Rosa, A.D.S. N° 1215500191 Hospital Victor Lazarthe, A.D.P. N° 015-2012-IREN Norte (derivada de A.D.P. N° 005-2012), A.D.P. 003 Gerencia Regional de Ucayali, Licitación Pública 006 Hospital Regional Honorio Delgado".

Que sobre el particular, cabe señalar que conforme con el criterio jurisprudencial antes glosado, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago observado ni que este se encuentre registrado, sino que es necesario que la recurrente acredite que tal operación se efectuó en la realidad con documentación suficiente.

Que ahora bien, la recurrente presentó las impresiones de consultas de estado realizadas en el portal web del Sistema Electrónico de Contrataciones del Estado del Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado - OSCE, actas de licitación pública (primera convocatoria) sobre recepción de propuestas y apertura de los sobres propuesta técnica y apertura de propuestas económicas y otorgamiento de buena pro, acta de evaluación de propuestas, Resolución N° 069-2013-TC-S2 que resuelve el recurso de apelación interpuesto por la recurrente contra acto de evaluación de propuestas y otorgamiento de buena pro respecto de la Licitación Pública N° 20-2012-MINSA, bases de adjudicación directa selectiva para la contratación de bienes y actas de otorgamiento de buena pro y de calificación y evaluación de propuestas respecto de adjudicación directa pública, de fojas 2336 a 2396, con relación a las licitaciones y adquisiciones directas detalladas en el citado recibo por honorarios; un documento administrativo interno, de foja 1257, en el que se consigna el importe a pagar al proveedor

el estado de cuenta bancario, de fojas 1253 y 1254, en el que se da cuenta del cobro del cheque que se giró al referido proveedor; y la liquidación de beneficios sociales del aludido proveedor, de foja 1266, en su calidad de trabajador dependiente.

Que de lo expuesto se advierte que a pesar de haber sido la recurrente requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación que acreditara la fehaciencia de los servicios que le habría prestado para lo cual bien pudo presentar documentación que demuestre en qué consistían los servicios que tenía que prestar dicho proveedor, y en función a ello adjuntar reportes, informes, correspondencia, conformidad del servicio, entre otros documentos, que permitan corroborar la realidad del servicio prestado, lo que no ocurre con la documentación presentada por la recurrente, de modo tal que no resulta atendible lo alegado por esta en sentido contrario.

Que en efecto, si bien la aludida documentación presentada acreditaría la participación de la recurrente en los mencionados procesos de licitación y adquisición directa, no sustenta fehacientemente la prestación de los servicios observados por parte del aludido proveedor. De igual forma, los documentos relativos al pago del comprobante de pago reparado, solo acreditarían tal cancelación, mas no la efectiva prestación de los servicios por los cuales fue emitido aquel, siendo que la liquidación de beneficios sociales en relación con su labor desde el 20 de febrero de 1998 al 30 de setiembre de 2012, en modo alguno permite sustentar la realización de los servicios reparados correspondientes al ejercicio acotado.

Que en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

### 3) Gastos en honorarios en implementación de software contable que debió ser considerado como parte del costo del bien

Que la recurrente sostiene que sin perjuicio que la Administración no señaló la norma que sustenta porqué el servicio de implementación de software contable está sujeto a la misma mecánica de la adquisición del software, el gasto respecto de los honorarios por implementación del software es deducible en el ejercicio 2012, independientemente de la utilización efectiva del software, de modo tal que debe revocarse el reparo al gasto por dichos honorarios.

Que la Administración señala que la recurrente consideró como gastos los pagos en asesoría de implementación de software contable que al cierre del ejercicio 2012 aún no se encontraba operativo, por lo que tales desembolsos debieron formar parte del costo del bien, motivo por el cual reparó dichos gastos.

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 44 de la anotada ley no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años, siendo que en el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

Que el inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>3</sup>, prevé que para la aplicación del inciso g) del artículo 44 de la ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como los programas de instrucciones para computadoras (software); 3) En el caso que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que con relación a las normas citadas este Tribunal mediante Resolución N° 03430-5-2006 ha establecido que a diferencia de los bienes tangibles, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles en principio no se permite su deducción, no obstante se establecen excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados y siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros y no aportados.

<sup>3</sup> Aplicable al caso de autos. En adelante, Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que en la misma resolución este Tribunal, respecto de adquisiciones de intangibles de duración limitada como es el caso de la recurrente (software)- señaló que: "(...) *la regulación del Impuesto a la Renta prevé que el contribuyente pueda optar en el caso de cesiones definitivas por deducir su precio como gasto en un solo ejercicio o amortizarlo proporcionalmente, no pudiendo ser menor al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que se le confiere*".

Que en cuanto al costo de los intangibles el Plan Contable General Empresarial<sup>4</sup> en la Cuenta 34 - Intangibles, señala que los intangibles se registran inicialmente al costo de adquisición que incluye todos los desembolsos identificables directamente.

Que la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 – Activos Intangibles, vigente para el caso de autos, en su apartado 27 establece que el costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende: a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Asimismo, en su apartado 28 indica que son ejemplos de costos atribuibles directamente: a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente. En tanto que en su apartado 29 precisa que son ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible: a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales); b) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

Que mediante el acápite 7.3 del punto 7 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 14 del Requerimiento N° , de fojas 2688 y 2707, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara de forma documentada la deducción del gasto, entre otros, por servicios de consultoría y entrega de manuales registrados en la Cuenta 6329 - Otros.

Que en el acápite 7.3 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 2658 a 2660, se dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, de foja 2525, en el que alegó que los gastos cumplen con el principio de causalidad, y con relación a ello la Administración precisó que respecto de la asesoría para la implementación de software prestada por el proveedor la recurrente no sustentó su afectación a la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2012, por lo que en aplicación del numeral 4 del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, observó el aludido gasto conforme al detalle expuesto en el Anexo N° 10 al resultado del citado requerimiento, de foja 2630; asimismo, advirtió que la recurrente compró el software al mencionado proveedor y que le dio tratamiento de intangible, razón por la cual debió haber considerado los honorarios para la puesta en funcionamiento del mismo como parte de su costo y optar por su reconocimiento como gasto en 1 o en 10 años desde su puesta en funcionamiento, lo cual de acuerdo con lo manifestado verbalmente por la recurrente ocurrió en el ejercicio 2013.

Que a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° ( de fojas 2603 a 2605, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que de forma documentada sustentara sus descargos con relación a la observación detallada en el acápite 7.3 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

<sup>4</sup> Aprobado por la Resolución N° 043-2010-EF-94.

 8



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que en el punto 6 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2590, se dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente, de foja 2506, en el que refirió que iba a adicionar este gasto en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y en atención a ello la Administración concluyó que la recurrente no desvirtuó la observación realizada, motivo por el cual la mantuvo.

Que en el caso de autos, la Administración reparó el gasto contabilizado en la Cuenta 6329 - Otros por el importe de S/ 22 551,00, detallado en el Anexo N° 10 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2630, debido a que corresponde a desembolsos relacionados a la implementación del ERP Microsoft Dynamics NAV (software) que debieron ser considerados como parte del costo de dicho intangible y no cargados directamente al gasto.

Que al respecto, obra en el expediente copia del Contrato de Prestación de Servicios Informáticos de 27 de agosto de 2012, de fojas 2331 a 2335, en virtud al cual la recurrente contrató a la empresa , para la implantación de la versión Business Essentials de Microsoft Dynamics NAV, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la propuesta denominada "Proyecto de Localización de de fecha 11 de junio de 2012, de fojas 2319 a 2330, siendo que para cumplir con el objetivo del citado proyecto se realizaría la adquisición del software Microsoft Dynamics NAV y de los servicios de consultoría necesarios para su puesta en marcha, por lo que en atención a ello se dispuso un cronograma para la ejecución del proyecto y un plan de pagos de acuerdo con el cumplimiento de cada etapa del proyecto.

Que obra en autos el formulario de Aceptación de Licencia NAV 2009 respecto del Proyecto Implementación del ERP Microsoft Dynamics NAV, de fojas 1911 y 1912, por el cual la empresa remitió a la recurrente el 14 de marzo de 2013 la licencia de usuario GTP y el archivo de configuración de objetos y permisos de la licencia.

Que de acuerdo con el Anexo N° 10 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2630, el total del importe reparado está vinculado a las Facturas N° de de fojas 1915, 1919 y 1923, emitidas por la empresa el 13 de agosto, 20 de setiembre y 21 de diciembre de 2012, por consultoría e implementación de software ERP MS Dynamics NAV, servicio de consultoría fase entrega de diseño, y servicio de consultoría fase de entrega de prototipos y manuales, respectivamente.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización y de lo expuesto por la Administración y la recurrente, se advierte que ambas partes coinciden en que la adquisición del software Microsoft Dynamics NAV fue activado como costo por la recurrente en el ejercicio 2012 y que la implementación de dicho intangible no culminó en ese ejercicio, de modo tal que teniendo en cuenta que los servicios contenidos en las Facturas N° constituyen costos directamente atribuibles a la preparación del mencionado software para su uso previsto, de conformidad con la citada NIC 38, no correspondía que la recurrente dedujera como gasto en el ejercicio 2012 los importes contenidos en las referidas facturas, por lo que no resultan atendibles los alegatos en contrario esgrimidos por aquella.

Que en tal sentido, procede mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, es necesario precisar que en la resolución de determinación impugnada la Administración citó como base legal del presente reparo el numeral 4 del inciso a) del artículo 25 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, según se aprecia a fojas 2847 y 2848, por lo que en función a dicha norma y a las consideraciones expuestas en dicho valor se fundamentó el presente reparo, de modo tal que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no señaló la norma que sustenta la procedencia del reparo materia de autos.

   9 



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

## 4) Provisión de cuentas de cobranza dudosa que no cumple con los requisitos legales

Que la recurrente sostiene que para la provisión por deudas incobrables se puede utilizar cualquiera de los 5 supuestos señalados en el literal a) del numeral 2 del inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y que es correcta la provisión efectuada al cierre del ejercicio 2012, por haber transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que esta haya sido satisfecha, siendo irrelevante que se haya verificado la concesión de nuevos créditos al mismo cliente, ya que de acuerdo con ley la renovación o prórroga debe ser expresa.

Que la Administración señala que reparó los importes contabilizados por concepto de provisión de cobranza dudosa al no cumplir con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para admitir su deducción.

Que de acuerdo con el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden; asimismo, en su acápite (iii) precisa que no se reconoce el carácter de deuda incobrable a las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Que el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que para efectuar la provisión de deudas incobrables a que se refiere el inciso i) del artículo 37, se deberá tener en cuenta las siguientes reglas<sup>5</sup>:

- 1) El carácter de deuda incobrable o no deberá verificarse en el momento en que se efectúa la provisión contable.
- 2) Para efectuar la provisión por deudas incobrables se requiere: a) Que la deuda se encuentre vencida y se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; y b) Que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada. La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al literal a) de este numeral se estime de cobranza dudosa.
- 5) Para efectos del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37: a) Se considera deudas objeto de renovación: i) Sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración de la deuda o se otorgue cualquier otra facilidad de pago; y ii) Aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos; y b) Cumplido el plazo de vencimiento de las deudas renovadas o prorrogadas, la provisión de éstas se podrá deducir en tanto califiquen como incobrables.

Que de lo expuesto se aprecia que la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones cuya deducción para la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta de tercera categoría está permitida por el inciso i) del artículo 37 de la ley que regula dicho tributo, norma que, a su vez, ha establecido que no tienen el carácter de incobrable las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, siendo que al respecto el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la misma ley ha dispuesto que se entiende por deudas objeto de renovación, entre otras, aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos.

Que mediante el acápite 7.6 del punto 7 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 17 del Requerimiento N° de fojas 2685, 2705 y 2706, la Administración solicitó a la recurrente con relación a la

<sup>5</sup> En el presente caso las reglas pertinentes son las previstas en los numerales 1, 2 y 5 que se reproducen a continuación.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Cuenta 68411 - Cuentas por Cobrar Comerciales - Terceros Cobranza Dudosa, que sustente la provisión de cobranza dudosa con documentos que acrediten las gestiones de cobranza efectuadas y/o la demostración del plazo mayor a un año, entre otros documentos.

Que en el acápite 7.6 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2650 a 2656, se hizo mención al escrito de respuesta de la recurrente, de fojas 2522 a 2524, en el que señaló que entregaba la información solicitada, y en cuanto a ello la Administración indicó que existían facturas provisionadas que dan cuenta que la forma de pago fue al contado y facturas provisionadas emitidas a clientes que fueron objeto de otorgamiento de nuevos créditos, no habiendo sustentado la recurrente de manera documentada la existencia de dificultades financieras por parte de sus deudores, entre los cuales se encuentra de modo tal que observó la provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 732 295,93, de conformidad con el detalle consignado en los Anexos N° 13 y 14 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2613 a 2622.

Que a través del Anexo N° 1 del Requerimiento N° de fojas 2603 a 2605, emitido de conformidad con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que de forma documentada sustente sus descargos con relación a la observación detallada en el acápite 7.6 del punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2579 a 2584, se dejó constancia del escrito de respuesta de la recurrente, de fojas 2505 y 2506, en el que alegó que provisiona las cuentas por cobrar con más de 12 meses de deuda, conforme con el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y con relación a ello la Administración señaló que de los documentos presentados por la recurrente respecto de sus clientes

y se tiene que si bien los comprobantes de pago tenían más de 12 meses de haber sido emitidos y estaban pendientes de cobro al momento de realizarse la provisión, se verificó que se siguió concediendo créditos a dichos clientes con posterioridad al vencimiento de los créditos que dieron lugar a la provisión, por lo que no corresponde la deducción como gasto, ya que al conceder nuevos créditos evidenció la no existencia de dificultades financieras del cliente que imposibiliten su cobranza. Asimismo, refirió respecto del cliente que además de haber continuado la recurrente concediéndole créditos con posterioridad a la realización de la provisión de la cuenta por cobrar, no presentó documentación que sustente la existencia de dificultades financieras por parte de dicho cliente, a lo cual se suma el hecho que el origen de la falta de pago fue por incumplimiento de contrato por parte de la recurrente con la referida empresa respecto de la venta de un bien mueble, lo cual dio lugar a que no se le pague, por lo que tal supuesto no es causal para registrar un gasto como cobranza dudosa. En tal sentido, de acuerdo con la documentación presentada por la recurrente, mantuvo la observación por la provisión de cobranza dudosa por el importe de S/ 732 295,93, conforme al detalle consignado en los Anexos N° 5 y 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2560 a 2567.

Que ahora bien, de acuerdo con el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° de foja 2567, y el punto 7 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de fojas 2843 a 2847, la Administración reparó la deducción de la provisión de cobranza dudosa por S/ 732 295,93 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, al amparo del acápite (iii) del inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del reglamento de la misma ley, por cuanto las deudas provisionadas, cuyas facturas vencidas fueron emitidas entre los años 2005 a 2011, corresponden a clientes respecto de los cuales la recurrente concedió nuevos créditos, a pesar del incumplimiento en el pago de dichas facturas, conforme se detalla en el Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2560 a 2566. Asimismo, se dejó consignado en el citado Anexo N° 5 que dentro del importe reparado se encuentra la suma de S/ 528,15, la cual se relaciona a la Factura N° siendo que dicha suma corresponde al importe de la percepción del Impuesto General a las Ventas que soportó la recurrente y que mandó a la provisión de cobranza dudosa.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que de lo expuesto en el presente caso se tiene que tanto la recurrente como la Administración coinciden en señalar que las deudas provisionadas en el ejercicio 2012 y que son materia de reparo corresponden a clientes respecto de los cuales la recurrente continuó otorgándoles nuevos créditos, a pesar de que ellos originaron las deudas materia de provisión, toda vez que la recurrente en su recurso de apelación ha precisado que tales hechos son irrelevantes, en la medida que de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta la renovación de una deuda o su prórroga debe ser expresa, lo que no es su caso.

Que al respecto, es necesario indicar que según lo dispuesto por el numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política, corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Que el fundamento 19 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 1907-2003-AA/TC ha destacado la integración y coherencia normativa de la que deben participar la ley y el reglamento, señalando que: *"La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...)"*.

Que en el supuesto analizado, se observa que la Ley del Impuesto a la Renta solamente ha establecido que no se reconoce el carácter de incobrable a las deudas que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa, mas no contiene ninguna disposición referida a lo que debe entenderse por deudas objeto de renovación.

Que al respecto, cabe señalar que el fundamento de la deducción de la provisión para cuentas de cobranza dudosa es el riesgo de incobrabilidad que supone la existencia de alguna circunstancia que revele la probabilidad que la deuda no podrá ser cobrada total o parcialmente, de manera que la renovación de la deuda a que alude la Ley del Impuesto a la Renta como uno de los supuestos por los que se considera que no existe riesgo de incobrabilidad conlleva a que se verifique la existencia de un acto por el cual el acreedor ha renovado su confianza en que el deudor cumplirá con el pago de su deuda.

Que en tal sentido, se observa que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha delimitado lo que debe entenderse por deudas objeto de renovación, comprendiendo, por un lado, aquellas sobre las que se produce una reprogramación, refinanciación o reestructuración o se otorgue cualquier otra facilidad de pago y, de otro lado, aquellas deudas vencidas de un deudor a quien el mismo acreedor concede nuevos créditos, siendo que ambas situaciones ponen de manifiesto actos con los cuales el acreedor ha renovado su confianza en el deudor para el pago de la deuda.

Que de lo expuesto se concluye que la disposición contenida en el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 del aludido reglamento se trata de una reglamentación ejecutiva que delimita el concepto de deudas objeto de renovación previsto en el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, desarrollando dicho concepto sin transgredirlo ni desnaturalizarlo<sup>6</sup>.

Que en consecuencia, dado que la recurrente no observó lo previsto por el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el acápite ii) del literal a) del numeral 5) del inciso f) del artículo 21 de su reglamento, el reparo a la deducción de la provisión de cobranza dudosa se encuentra arreglado a ley, al igual que el extremo del reparo por el importe de S/ 528,15, el cual corresponde al importe de la

<sup>6</sup> Al respecto, véase la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03036-1-2019.



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

percepción del Impuesto General a las Ventas que soportó la recurrente con relación a la Factura N° y que dedujo como provisión de cobranza dudosa sin haber sustentado de forma documentada y con la respectiva base legal dicho proceder, conforme se advierte de autos.

Que en atención a lo consignado precedentemente procede mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## 5) Participación de utilidades del año 2011 deducida el 2012 cuyo pago no fue sustentado

Que de acuerdo con el punto 3 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2644, 2645 y 2676 a 2678, el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2599 a 2601, y el punto 1 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 2856, la Administración reparó la deducción de S/ 1 060,07, por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades del ejercicio 2011, dado que la recurrente no acreditó, a pesar de haber sido requerida previamente con los citados requerimientos, que el pago de dicho importe se realizó dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, ya que si bien presentó cheques girados con fecha 23 de abril de 2012 a nombre de sus trabajadores por S/ 710,54 y S/ 349,53, respectivamente, no adjuntó documentación que evidencie la fecha de su entrega o su puesta a disposición.

Que es oportuno señalar que la recurrente en su recurso de apelación no ha esbozado argumentos a fin de desvirtuar el presente reparo.

Que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de rentas de tercera categoría, refiere en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, disponiendo en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

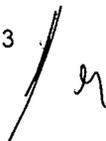
Que de conformidad con el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por las participaciones de los trabajadores, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que según el inciso v) del artículo 37 de la citada ley, los gastos o costos que constituyan para su receptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el artículo 57 de la mencionada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, señala en su inciso d) que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la referida ley indica que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final de la anotada ley precisa que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que

  13 



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que de acuerdo con la Resolución de Superintendencia N° 304-2012/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera nueve (9), como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 2 de abril de 2013.

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

Que este Tribunal en la Resolución N° 11362-1-2011, ha señalado que desde el punto de vista tributario, el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo (para lo cual se requiere que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque) y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se advierte que la recurrente, a fin de acreditar que cumplió con la condición de pagar las participaciones de sus trabajadores por S/ 710,54 y por S/ 349,53, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentó las copias de los cheques emitidos el 23 de abril de 2012 a nombre de dichas personas, las órdenes de pago contables y las liquidaciones de distribución de utilidades del ejercicio 2011 correspondientes a tales trabajadores, de fojas 2501 a 2504.

Que sin embargo, de la revisión de los citados medios probatorios no se encuentra acreditado que la recurrente pagó las participaciones de sus trabajadores dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, toda vez que no acreditó la fecha de cobro de los cheques que emitió o la fecha en que dichos trabajadores tomaron efectivo conocimiento de que los referidos cheques estuvieron a su disposición, de modo tal que su eventual cobro dependiese únicamente de su decisión, siendo pertinente precisar que las mencionadas liquidaciones de distribución de utilidades, en las que se detalla el cálculo de la participación de cada trabajador, no están suscritas por los referidos trabajadores y que las citadas órdenes de pago son solo documentos contables que no acreditan el pago o puesta a disposición de la participación de utilidades a tales trabajadores dentro del vencimiento del plazo para la presentación de la respectiva declaración del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, procede mantener el presente reparo por encontrarse arreglado a ley y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **6) Gastos no deducibles contabilizados en la Cuenta 6592 sanciones administrativas no adicionados a la renta anual**

Que de conformidad con el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2675 y 2676, el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 2598 y 2599, y el punto 2 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 2855, la recurrente no sustentó el motivo por el cual no adicionó a la renta imponible del ejercicio 2012 las sanciones administrativas fiscales, impuestos pagados de años anteriores y "gastos sin sustento" contabilizados en la Cuenta 6592 - Sanciones Administrativas Fiscales por un total de S/ 170 315,06, a pesar de haber sido requerida previamente con los citados requerimientos, limitándose a indicar que por error involuntario omitió efectuar dicha adición -lo que no hizo-, motivo por el cual la



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Administración adicionó el referido importe a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que resulta necesario advertir que la recurrente en su recurso de apelación no ha esgrimido argumentos a fin de desvirtuar el presente reparo.

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

Que en el caso de autos la recurrente no presentó medios probatorios ni esbozó argumentos que desvirtúen la procedencia del presente reparo, incluso desde la etapa del procedimiento de fiscalización, por lo que al encontrarse arreglado a ley corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## 7) Viáticos en viajes al extranjero no sustentados y/o devengados el año 2012

Que conforme con el acápite 7.1 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2633 y 2662 a 2664, el punto 5 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 2568, 2590 y 2591, y el punto 4 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de fojas 2850 y 2851, la Administración reparó la deducción del gasto por S/ 52 353,37, por cuanto la recurrente no exhibió la documentación de sustento de los gastos por viáticos por viajes realizados en el exterior del país, a pesar de haber sido requerida previamente con los citados requerimientos, e incluso manifestó que procedería a rectificar su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 reconociendo el importe observado, lo que no hizo<sup>7</sup>.

Que cabe indicar que la recurrente en su recurso de apelación no ha consignado argumentos a fin de desvirtuar el presente reparo.

Que según el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que de acuerdo con el inciso r) del artículo 37 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, y que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente, y los gastos de transporte con los pasajes.

Que agrega el anotado inciso que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía, además, que los viáticos por alimentación y movilidad en el exterior podrán sustentarse con los documentos a los que se refiere el artículo 51-A de dicha ley o con la declaración jurada del beneficiario de los viáticos, de acuerdo con lo que establezca el

<sup>7</sup> Es preciso señalar que en los mencionados anexos del Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó consignado que dentro del importe observado se determinó que S/ 12 811,56 corresponden a gastos por viáticos del ejercicio 2011, los cuales fueron pagados en ese ejercicio y provisionados en el ejercicio 2012, por lo que no cumplían con el principio del devengado, siendo que al respecto la recurrente no realizó el respectivo descargo.

  / <sup>15</sup> 



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

reglamento y que los gastos sustentados con declaración jurada no podrán exceder del 30% del monto máximo señalado anteriormente.

Que el inciso a) del artículo 57 de la referida ley, modificado por la Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo aplicable esta norma para la imputación de los gastos.

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 159-2007-EF, los gastos de viaje por concepto de viáticos en el exterior deberán sustentarse de la siguiente manera: i) El alojamiento, con los documentos a que hace referencia el artículo 51-A de la referida ley, y ii) La alimentación y movilidad, con los documentos a que se refiere el artículo 51-A de la aludida ley o con una declaración jurada por un monto que no debe exceder del 30% del doble del monto que, por concepto de viáticos, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 07827-1-2008 y 06983-5-2006, entre otras, para que los gastos sean deducibles debe existir una relación de causalidad directa entre éstos y la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, sin embargo, para establecer la procedencia de su deducción debe analizarse cada caso en particular, considerándose los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, el volumen de éstas, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien o servicio puede constituir gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no, por lo que debe analizarse cada una de las adquisiciones de bienes y servicios reparados por no cumplir el principio de causalidad.

Que asimismo, este Tribunal en las Resoluciones N° 01008-8-2013 y 07089-9-2012, ha señalado que para la procedencia de la deducción por gastos de viaje, resulta necesario acreditar, con la documentación pertinente, la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que en las Resoluciones N° 20790-1-2012 y 00147-3-2014, se ha indicado que para que los gastos de viaje -pasajes y viáticos- sean deducibles, además de ser necesarios para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, tanto para la generación de rentas como para el mantenimiento de su fuente, deben encontrarse debidamente acreditados con la documentación pertinente, que para el caso de viajes al exterior se debe proporcionar evidencias de los contactos previos al viaje, comunicaciones de presentación cursadas por la recurrente ante la entidad convocante, cartas o correos electrónicos, comunicaciones de respuesta para confirmar la asistencia a eventos, así como documentación adicional que corrobore la causalidad del gasto y que demuestre la participación y asistencia de personal a nombre de la recurrente, como podrían ser material de información recibida en la reunión, programas y cronogramas de la reunión, o cargos de recepción de documentos entregados o recibidos con motivo del viaje realizado.

Que dado que la recurrente en el procedimiento de fiscalización no presentó los documentos de sustento de los gastos por viáticos y de la procedencia de su deducción en el ejercicio acotado, por el importe de S/ 52 353,37, a lo cual se suma el hecho que en esta instancia no ha esbozado argumentos que desvirtúen dicho reparo, procede mantenerlo por encontrarse arreglado a ley y confirmar la resolución apelada en este extremo.

## **8) Devolución de mercaderías de clientes por las que no se sustentó la reversión del costo de ventas**

Que de acuerdo con el acápite 8.2 del Anexo N° 1 y el Anexo N° 15 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 2612, 2648 y 2649, el punto 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

N° de foja 2579, y el punto 8 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° de foja 2842, la recurrente no sustentó la reversión contable del costo de ventas de mercadería devuelta por clientes por el importe de S/ 97 303,34, según la información del Registro de Inventario Permanente Valorizado, a pesar de haber sido requerida previamente con los citados requerimientos, siendo que al respecto alegó que adicionaría dicho importe en su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, lo que no hizo, razón por la cual la Administración reparó el mencionado importe.

Que corresponde precisar que la recurrente en su recurso de apelación no ha expuesto argumentos que enerven el presente reparo.

Que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Asimismo, el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el inciso a) del artículo 57 de la mencionada ley, modificado por la Ley N° 29306, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que de las normas antes expuestas, se entiende que el costo vinculado a una renta de tercera categoría generada por una venta, se aplicará a la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio en que dicha venta se considere efectuada, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04004-4-2012.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01722-5-2010 y 21973-3-2011, las adquisiciones de bienes efectuadas en un determinado ejercicio, pueden afectar el costo de ventas o, alternativamente, formar parte del inventario final del mismo ejercicio, dependiendo de si dichos bienes fueron o no vendidos en el transcurso de dicho ejercicio.

Que toda vez que la recurrente en el procedimiento de fiscalización no presentó los documentos de sustento que desvirtúen el presente reparo por el importe de S/ 97 303,34, a lo que cabe añadir que en esta instancia no ha esgrimido argumentos que contravengan su procedencia, corresponde mantener el presente reparo por encontrarse arreglado a ley y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, con relación a la nulidad invocada por la recurrente en cuanto a los Resultados de los Requerimientos N° por contravenir la Constitución y las leyes, toda vez que la Administración no habría ejercido debidamente su facultad de fiscalización, al no haber verificado la fehaciencia de las operaciones y no haber realizado cruce de información con sus proveedores para sustentar su reparo, incumpliendo los principios de verdad material e impulso de oficio; cabe indicar que de autos no se aprecia ninguna vulneración al debido procedimiento que conlleve la nulidad invocada, advirtiéndose que la Administración meritó en el procedimiento de fiscalización los alegatos y documentación presentados por la recurrente, tal como se ha dejado constancia en los resultados de tales requerimientos, a través de los cuales comunicó las observaciones que dieron lugar a la emisión de los valores impugnados; a lo que debe agregarse que conforme con el criterio jurisprudencial de este Tribunal<sup>8</sup>, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia o no de una o varias

<sup>8</sup> Este Tribunal en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta

*[Firma]* / *[Firma]* 17 *[Firma]*



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

operaciones de compra de bienes o prestación de servicios, la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, pudiendo la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar la inexistencia de estas, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruces de información, como ha ocurrido en el caso de autos, por lo que no resulta atendible el cuestionamiento de la recurrente sobre el particular, no advirtiéndose en autos ninguna vulneración a los principios de verdad material e impulso de oficio, contrariamente a lo sostenido por aquella.

Que en efecto, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos de ley, a efecto de deducir los gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, y si bien es cierto, este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tal como la Resolución N° 04089-8-2015, ha indicado que la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio recogido por el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por parte del contribuyente, como ocurre en el caso de autos. Por lo tanto, al recaer en la recurrente la carga de la prueba, respecto a la sustentación de la deducción de gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, es a ella a quien correspondía aportar las pruebas necesarias para tal fin; en consecuencia, no resultan amparables la nulidad deducida por la recurrente ni los alegatos esgrimidos al respecto.

## Resoluciones de Determinación N°

Que de la revisión de los Anexos N° 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación N° giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, de fojas 2861 a 2874, se advierte que la Administración dejó constancia de las observaciones aceptadas por la recurrente según declaraciones juradas rectificatorias que presentó el 10 de setiembre de 2014 respecto de los citados pagos a cuenta, que corresponden a la determinación de un mayor coeficiente aplicable como consecuencia de excluir las ganancias derivadas de la diferencia de cambio en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de dichos pagos a cuenta.

Que de conformidad con el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración, 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 conforme con los artículos 75 y 76 del citado código concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, la cual es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

---

únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

  / 18 



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que el numeral 88.2 del artículo 88 del aludido código dispone que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de su presentación, y que vencido este, la declaración podrá ser rectificada, dentro del plazo de prescripción, mediante la declaración rectificatoria respectiva, la cual surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. El último párrafo del referido numeral agrega que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75 o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización parcial o definitiva, por los aspectos de los tributos y períodos o por los tributos y períodos, respectivamente que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que la declaración rectificatoria determine una mayor obligación.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 24 de agosto de 2019, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se estableció que: *"Si en el curso de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria ha efectuado observaciones que han sido recogidas por el deudor tributario mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos conforme con el artículo 88 del Código Tributario y posteriormente, la Administración notifica, como producto de dicha fiscalización, una resolución de determinación considerando lo determinado en dicha declaración jurada rectificatoria, tales observaciones no constituyen reparos efectuados por la Administración y por tanto, no son susceptibles de controversia"*, siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que en el caso de autos se advierte que la recurrente mediante Formularios Virtuales PDT presentados el 10 de setiembre de 2014, de fojas 2941 a 2963 y 2969, rectificó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012, aceptando la observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización sobre cálculo de los coeficientes aplicables para su determinación<sup>9</sup>, de lo que se dio cuenta en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 2679.

Que al respecto, cabe indicar que al haberse determinado mediante las mencionadas declaraciones rectificatorias una mayor obligación tributaria a la declarada originalmente, estas surtieron efectos con su presentación de conformidad con lo dispuesto por el numeral 88.2 del artículo 88 del Código Tributario, lo que no ha sido controvertido por la recurrente.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado, la Administración emitió las resoluciones de determinación impugnadas por el importe de S/ 0,00, precisando en el Anexo N° 1 de dichos valores, de foja 2862, que la recurrente presentó las declaraciones juradas rectificatorias considerando el recálculo de los coeficientes y cancelando los intereses por las omisiones referenciales resultantes, de conformidad con lo determinado en el procedimiento de fiscalización.

Que de lo expuesto se tiene que las observaciones realizadas por la Administración a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 por determinación de un mayor coeficiente aplicable para la liquidación de dichos pagos, fueron aceptadas por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización mediante la presentación de declaraciones juradas rectificatorias; en tal sentido, no califican como reparos efectuados por la Administración y, en consecuencia, no son susceptibles de controversia, de acuerdo con el precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 07308-2-2019, habiendo sido considerado así por la Administración en los valores emitidos por los aludidos pagos a cuenta y en la resolución apelada, motivo por el cual procede confirmar esta en tal extremo.

<sup>9</sup> Lo que también ha sido reiterado por la Administración en la resolución apelada de foja 2978.

F

F

19 / 9



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

Que en consecuencia, no procede evaluar los argumentos esgrimidos por la recurrente respecto a la procedencia de la modificación de los indicados coeficientes.

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_, de fojas 2875 y 2876, fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario con relación a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, modificada por el Decreto Legislativo N° 981, 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 la Nota 21 de la aludida tabla refiere que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que la nota en mención señala que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas. Asimismo, con relación al Impuesto a la Renta anual, agrega dicha nota que en caso se declare un saldo a favor correspondiendo declarar un tributo resultante, el monto de la multa será la suma del 50% del saldo a favor declarado indebidamente y el 50% del tributo omitido.

Que dado que la emisión de la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ se sustenta en los reparos impugnados que motivaron la emisión de la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del mencionado código, advirtiéndose que el monto de la sanción ha sido establecido de acuerdo con la citada Tabla I de Infracciones y Sanciones, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado, se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se acredita de la Constancia del Informe Oral N° 2739-2019-EF/TF, de foja 3073.

   20 



# Tribunal Fiscal

N° 02093-4-2020

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

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de julio de 2015.

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)  
ILL/GP/mgp