



# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

**EXPEDIENTE N°** : 10034-2016  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Cajamarca  
**FECHA** : Lima, 21 de setiembre de 2016

**VISTA** la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_ contra la Resolución de Intendencia N° 1650140000466/SUNAT de 16 de mayo de 2016, emitida por la Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 164-003-0006448, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y contra la Resolución de Multa N° 164-002-0010877, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que cumplió con utilizar los medios de pago que le confiere la ley para pagar las facturas, utilizando cheques que fueron pagados a una persona autorizada por el proveedor, operación comercial que se encuentra reconocida por el proveedor quien además reconoce el dinero recibido por esta otra persona y el hecho que este otra persona haya cobrado el cheque y entregado el dinero en efectivo a proveedor escapa de su voluntad.

Que con relación al reparo al costo de cada kilogramo de café pilado, manifiesta que la Administración no ha tenido en cuenta que el precio del café está influenciado por las variaciones de las bolsas de productos y por el impacto económico mundial al ser un commodity, así también por efecto cambiario del dólar, por la calidad del café, que fijó el precio de compra y que no se debe comparar el precio unitario promedio de kilo de café de un año con el precio unitario promedio de kilo de café en el día de la venta.

Que con relación a los pagos por servicio de flete manifiesta que pagó en exceso las facturas en fechas que no corresponden a la de su emisión, que es un error de política contable que haya pagado en exceso las facturas pero que en aplicación del principio de prudencia, en tanto no contaba con la documentación de soporte del exceso de los pagos, no se realizó registro contable alguno por dicho exceso. Los pagos fueron realizados a un tercero pero que fue autorizado por su proveedor para hacer los pagos a éste y que los datos del recepcionista de los documentos constan en el reverso de los mismos.

Que añade que la resolución de determinación tiene vicio de nulidad dado que se emite por no acreditar la utilización de medios de pago y por no acreditar la fehaciencia de las operaciones, costo y gasto, lo que se contradice con el Resultado del Requerimiento N° 1622150000299, en el que solamente se indica que existe una supuesta simulación de los pagos; y no efectúa observación alguna sobre la fehaciencia de la operación comercial, lo que no fue mencionado en el citado resultado.

Que la Administración sostiene con relación al reparo por no acreditar medios de pago, que si bien se emitieron cheques con cláusula no negociable a la persona designada por su proveedor, no se verifica que los cobros realizados por esta tercera persona hubieran sido entregados al proveedor, por lo que no se puede dar por cumplido lo establecido por la Ley N° 28194.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 150163075130-01 SUNAT y el Requerimiento N° 1621150000003, notificados el 26 de febrero de 2015 (fojas 6, 67 a 69), se inició el procedimiento de fiscalización parcial a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente relacionadas al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, efectuándose reparos a la renta neta imponible, por la no utilización de medios de pago y por operación no fehaciente, emitiéndose la Resolución de Determinación N° 164-003-0006448 y la Resolución de Multa N° 164-002-0010877, ésta última por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los valores se encuentran arreglados a ley.



# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

## No utilización de medios de pago

Que la Administración reparó el costo y/o gasto para efecto del Impuesto a la Renta, debido a que la recurrente no cumplió con utilizar medios de pago en las operaciones realizadas con el proveedor de acuerdo con el Resultado del Requerimiento N° 1622150000299, señalando como base legal la Ley N° 28194.

Que el artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° 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 asimismo, el artículo 4° de la citada ley, modificada por Decreto Legislativo N° 975, refiere que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/. 3 500,00 o US\$ 1 000,00 y que el monto se fija en nuevos soles para las operaciones pactadas en moneda nacional, y en dólares americanos para las operaciones pactadas en dicha moneda.

Que según el artículo 5° de la mencionada ley, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos previstos por el artículo 3° son los siguientes: 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, siendo que los medios de pago señalados en el párrafo anterior son aquellos a que se refiere la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702.

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

Que el citado artículo añade que para efecto de lo antes señalado se deberá tener en cuenta que, en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación, y que, en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho. Añade que en caso de que el deudor tributario haya utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo y/o gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, respecto a la aptitud legal para recibir el pago, el artículo 1224° del Código Civil establece que solo es válido el pago que se efectúe al acreedor o al designado por el juez, por la ley o por el propio acreedor, salvo que, hecho a persona no autorizada, el acreedor lo ratifique o se aproveche de él.

Que en las Resoluciones N° 16405-4-2013 y 08401-10-2014, este Tribunal ha señalado que la Ley N° 28194 no ha establecido como requisito para el cumplimiento de la utilización de medios de pago, que el pago se realice directamente al emisor del comprobante de pago, por lo que resulta válido que el pago

*M*      *re*      *A* 2 *U*



# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

sea realizado a un tercero, siempre que el emisor del comprobante de pago haya otorgado la autorización para ello.

Que mediante el Requerimiento N° 1622150000299<sup>1</sup> (fojas 72 a 76), la Administración señaló que la Factura N° 001-0000051, emitida por el importe de US\$ 69,258.00 por se pagó con transferencia en cuenta mediante el Banco de Crédito del Perú por el importe de US\$ 26,000.00 y con cheques bancarios emitidos con la cláusula "no negociables" por los importes de US\$ 11,741.22 (que al tipo de cambio asciende a S/. 30,000.00), US\$ 23,689.00 y US\$ 7,827.48 (que al tipo de cambio asciende a S/. 20,000.00), los cheques fueron emitidos a nombre de , quien es representante legal de la recurrente, ello en virtud de la carta de autorización de 1 de febrero de 2013 emitida por el proveedor, no obstante, no se acreditó la fecha de recepción ni la identificación del receptor de la carta de parte de la recurrente y que el dinero del cobro de los cheques hubiese sido entregado al referido proveedor.

Que mediante escrito de 5 de octubre de 2015 (fojas 157 a 161), la recurrente señaló que la Factura N° 001-0000051 fue pagada con cheques no negociables girados a favor de la persona autorizada, Ronald Ángel Zelada Valqui, de acuerdo a la solicitud de autorización emitida por la proveedora, asimismo, que la operación comercial fue confirmada por la proveedora, así como que reconoció el dinero recibido que autorizó a cobrar a dicha persona.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 78 a 81), la Administración señaló respecto de la compra efectuada con Factura N° 001-0000051 emitida por el proveedor Negocios Alejandro's E.I.R.L. que la recurrente emitió los cheques bancarios no negociables a nombre de Ronald Zelada Valqui, representante legal de la recurrente, en la misma fecha cobró los mismos y en la misma fecha entregó el dinero en efectivo al proveedor, en tal sentido, se emitieron los cheques no negociables únicamente con la intención que la operación de compra se pague en efectivo a la representante legal de la proveedora, por tanto, no se cumplió con pagar la operación de compra de café utilizando medios de pago, por lo que reparó los importes de US\$ 11,741.22, US\$ 23,689.00 y US\$ 7,827.48.

Que conforme con lo expuesto, la Administración reparó la Factura N° 001-0000051, emitida por el importe de US\$ 69,258.00 por por no utilizar medios de pago para su cancelación dado que si bien se pagó con cheques bancarios emitidos con la cláusula "no negociables", por los importes de US\$ 11,741.22, US\$ 23,689.00 y US\$ 7,827.48, a nombre de Ronald Ángel Zelada Valqui, por autorización de la empresa proveedora, únicamente se efectuaron con la intención que la operación de compra se pagara en efectivo a la representante legal de la proveedora, por lo que por este motivo, no se habría cumplido con pagar la operación utilizando medios de pago.

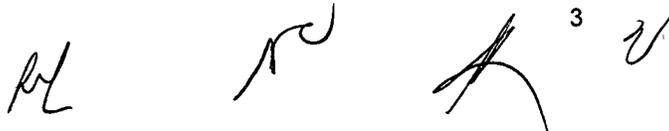
Que obran en autos la Factura N° 001-0000051 de 10 de abril de 2013, emitida por el importe de US\$ 69,258.00 por (foja 126), por lo que para su cancelación correspondía utilizar los medios de pago de acuerdo a la Ley N° 28194.

Que obran en autos el pago de US\$ 26,000.00 realizado mediante transferencia en cuenta a favor de la citada proveedora<sup>2</sup> y los cheques de 1 de febrero de 2013 emitidos por los importes de S/. 30,000.00 y US\$ 23,689.00 y cheque del 22 de febrero de 2013 emitido por el importe de S/. 20,000.00 (fojas 53 a 55), todos con la cláusula "no negociable", conforme lo indica la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 1622150000299 (foja 79), girados a nombre de

Que al respecto, se verifica de autos la "Carta de Autorización" de 1 de febrero de 2013 (foja 128) emitida por la proveedora mediante la que autoriza que se efectúe la cancelación de las obligaciones que mantiene la recurrente con la citada empresa, mediante cheques no negociables a nombre de . Asimismo, obra a foja 129 el escrito de la representante legal

<sup>1</sup> Por error se indicó Requerimiento N° 1622130000299 (foja 81).

<sup>2</sup> EL pago de US\$ 26,000.00 se efectuó por telecrédito, realizado mediante transferencia de la cuenta corriente de la recurrente que mantiene en el Banco de Crédito del Perú a favor de Negocios Alejandro's E.I.R.L. (foja 57). Este pago cumple con las disposiciones establecidas en el artículo 5° de la Ley N° 28194 a fin de ser considerado como medio de pago, el mismo que no es objetado por la Administración.

 3





# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

Que según las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que de conformidad con criterio contenido el artículo en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad o fehaciencia de una operación.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99, ha indicado que si efectuado un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente y en la Resolución N° 06440-5-2005, ha señalado que si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de un contribuyente ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por éstos.

Que en la Resolución N° 02289-4-2003, este Tribunal ha expresado que el criterio de las resoluciones citadas en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de acuerdo con los criterios anotados, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones de compra, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que mediante el Requerimiento N° 1622150000003 (fojas 67 y 68), la Administración solicitó a la recurrente que presente, entre otros, análisis detallado del costo de producción, costos de los productos en proceso y costo de ventas, análisis detallado por rubro mostrando la variación mensual de las cuentas de la Clase 6 – gastos, libro diario, mayor, caja y bancos, inventarios y balances, balance de comprobación analítico, diario de formato simplificado, registro de inventario, registro de control de activo fijo, registro de compras, comprobantes de pago de compras, DUAs, notas de débito y/o crédito.

Que mediante escrito de 28 de mayo de 2015 (fojas 121 y 122), la recurrente señaló que adjuntó dos depósitos de US\$ 3,360.00 cada uno, montos que justifican la cancelación de las facturas de las operaciones realizadas con los pagos incluyen sobrecostos adicionales de reembolsos de pagos por trámites para el transporte del producto a sus clientes en el extranjero.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 1622150000003 (foja 71), la Administración señaló que presentó, entre otros, comprobantes de pago, DUAs, libros contables, tales como, diario, mayor, caja y bancos, inventarios y balances, registro auxiliar de control de activo fijo y registro de compras,.

Que mediante el Requerimiento N° 1622150000299<sup>3</sup> (fojas 72 a 76), la Administración señaló respecto de las Facturas N° 002-999 de 20 de marzo de 2013, 002-1013 de 11 de abril de 2013 y 002-1023 de 10 de mayo de 2013 emitidos por los importes de US\$ 1,400.00, US\$ 1,400.00 y US\$ 1,450.00 por por servicio de transporte, que los pagos se realizaron mediante 2 depósitos de US\$ 3,360.00 cada uno efectuados en la cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú a nombre de un tercero, la carta de autorización para que se efectúe el pago a un tercero no acredita la fecha de recepción de la carta por parte de recurrente, ni la identificación de quien recibió la carta de parte de ésta, los depósitos se realizaron el 18 de marzo y 11 de abril de 2013, fechas que no guardan relación con las fechas de emisión de los comprobantes de pago observados, los importes de los depósitos no coinciden con los asientos registrados en el Libro Diario, Libro Caja y Bancos y Libro Mayor.

<sup>3</sup> Por error se indicó Requerimiento N° 1622130000299 (foja 81).



# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

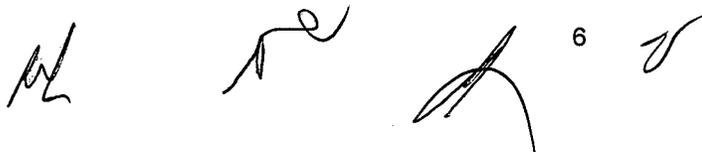
Que asimismo, en el citado requerimiento se solicitó presentar, cotizaciones, proformas, presupuestos, correspondencia comercial u otros que acredite las negociaciones sobre la cantidad, calidad, características y precio de los bienes, así como las especificaciones de su entrega, empaque, documentación correspondiente al traslado del café desde los almacenes de la empresa proveedora hasta el almacén o depósito de la recurrente, debiéndose presentar para tal efecto, las guías de remisión, identificación de la empresa que trasladó los bienes, la documentación emitida por las empresas de transporte, como las facturas de los servicios de transporte, los medios de pago para la cancelación de las obligaciones contraídas por los servicios de transporte y cualquier otro documento que acredite el efectivo traslado de los bienes desde la empresa proveedora hasta sus almacenes. Respecto a recibir el producto observado en sus almacenes y/o depósitos, debe indicar por escrito quien los recibió, que procedimientos de control interno siguió, que documentos elaboró, como pueden ser, notas, órdenes de ingreso, boletas, informes de recepción u otros, que documentos se sellaron y/o firmaron, quienes efectuaron la revisión, recuento y control de calidad de los productos recibidos, exhibir el kárdex valorizado de procesos o similar, en cuyos folios se aprecie el ingreso y salida del producto observado, se indique el destino del bien, documentación que acredite los sobrecostos adicionales por trámites para el transporte del producto a clientes del extranjero y cualquier otro medio de prueba adicional que acredite la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que mediante escrito de 5 de octubre de 2015 (fojas 157 a 161), la recurrente señaló respecto de los servicios de flete efectuados por \_\_\_\_\_ que es práctica usual del mercado no pagar los servicios en la misma fecha de emisión de la factura, que hubo excesos de pago al proveedor pero que los pagos y las operaciones son válidos, no hubo contabilización de los pagos en exceso dado que en aplicación del principio de prudencia, en tanto no hubo la existencia de la documentación que soporte el exceso, no se realizó el registro contable del exceso, en todo caso es un error de política contable, que los depósitos realizados cumplen con la bancarización y si se efectuaron los depositaron a terceros fue por autorización de la proveedora, los datos y fecha de recepción del documento de autorización se encuentra al reverso de la autorización.

Que mediante el resultado del citado requerimiento (fojas 78 y 79), la Administración señaló respecto de los pagos por servicios de flete al proveedor \_\_\_\_\_ que no se presentó documentación que acredite la contratación de los servicios observados, no se adjuntó guías de remisión remitente y transportista, así como documentación sustentatoria de los sobrecostos por trámites para el transporte del producto a clientes en el extranjero, como alegó la recurrente, en tal sentido, reparó el importe de S/. 11,025.25.

Que conforme se verifica del Requerimiento N° 1622150000299 y su resultado, la Administración reparó las Facturas N° 002-999 de 20 de marzo de 2013, 002-1013 de 11 de abril de 2013 y 002-1023 de 10 de mayo de 2013, emitidas por los importes de US\$ 1,400.00, US\$ 1,400.00 y US\$ 1,450.00 por \_\_\_\_\_ por servicio de transporte, al no haberse presentado documentación que acredite la contratación de tales servicios.

Que al respecto, no obra en autos documentación que acredite la efectiva realización de los servicios acotados, lo que pudo efectuarse, entre otros, con la presentación de proformas, órdenes de servicios, contratos, guías de pedido, guías de remisión o cualquier otra documentación que acredite la realización de las operaciones, siendo que tampoco se puede considerar que se acreditó la realidad de las operaciones con los dos depósitos en cuenta que se habrían realizado para pagar las facturas acotadas, efectuados por US\$ 3,360.00 cada uno (fojas 86 y 87), dado que si bien se adjuntó la carta de autorización para efectuar los pagos a un tercero, estos pagos no tienen coincidencia con el importe total de las operaciones acotadas (las facturas fueron emitidas por los importes de US\$ 1,400.00, US\$ 1,400.00 y US\$ 1,450.00); además, que no se especificó ni se acreditó los motivos por los cuales se habrían efectuado dichos pagos, que son importes mayores al que correspondía (la recurrente se limitó a señalar que el pago se debió a sobrecostos adicionales de reembolsos de pagos por trámites para el transporte del producto a sus clientes en el extranjero, sin adjuntar documentación que lo acredite y sin señalar cuales son los sobrecostos), de otro lado, también señaló que el mayor importe pagado no se registró debido a un error en la política contable, no obstante, no se acreditó dicha afirmación.

 6



# Tribunal Fiscal

N° 08875-1-2016

Que de acuerdo con lo expuesto, pese a haber sido requerida en forma expresa por la Administración, la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones por las cuales se emitieron los comprobantes de pago reparados, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo bajo análisis, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resolución de Multa

Que la Resolución de Multa N° 164-002-0010877 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (foja 195), y se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, precedentemente analizados, por no utilizar medios de pago y por no acreditar la fehaciencia de las operaciones, levantándose el primero y manteniendo el otro, por lo que procede resolver en igual sentido y que se efectúe la reliquidación correspondiente.

Que no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto a los alegatos expuestos por la recurrente con relación al costo del kilogramo de café pilado, toda vez que no se efectuó reparo con relación al costo del café conforme se verifica del Resultado del Requerimiento N° 1622150000299, sobre la cual se emite la resolución de determinación impugnada y conforme se verifica de la apelada (fojas 227 y 229).

Que con relación al alegato de la recurrente respecto a que la resolución de determinación es nula dado que se emitió por no acreditar la fehaciencia de las operaciones que sustentaban costo y gasto, lo que se contradice con el Resultado del Requerimiento N° 1622150000299, en la que solamente se indica que existe una supuesta simulación de los pagos y no sobre la fehaciencia de la operación comercial, lo que no fue mencionado en el resultado del citado requerimiento, corresponde señalar que conforme se verifica del citado resultado y de la apelada, en el presente caso se efectuaron reparos por no acreditar la fehaciencia de las operaciones de costo y/o gasto, basado en: 1) no utilizar medios de pago en las operaciones realizadas con operaciones con relación a y 2) por no acreditar la fehaciencia de las operaciones con relación a los que han sido analizados precedentemente.

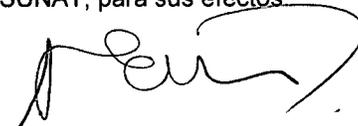
Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

## RESUELVE:

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 1650140000466/SUNAT de 16 de mayo de 2016, en el extremo referido al reparo por no utilizar medios de pago en las operaciones con .., debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

  
EZETA CARPIO  
VOCAL

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
ZD/HV/OH/rmh.