



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

EXPEDIENTE N° : 2508-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de abril de 2018.

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT emitida el 31 de octubre de 2012 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y contra la Resolución de Multa N° 022-002-0011670, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración, mediante Carta N° _____ (folio 1906) y Requerimiento N° 0221110001528 (folio 1876), dio inicio a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, siendo que como resultado de dicho procedimiento se emitieron la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 y la Resolución de Multa N° 022-002-0011670, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración efectuó los siguientes reparos:

Concepto	Importe (S/.)
Venta de vehículo no declarada	3 250,00
Gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago	16 668,00
Exceso de depreciación de vehículo y de ampliación de oficinas administrativas	11 577,00
Diferencia no sustentada entre gastos registrados por planilla y la planilla electrónica	87 012,00
Gastos y/o costos no sustentados por no cumplir con generalidad	50 000,00
Participación de utilidades no pagadas dentro del plazo de presentación de DJ	144 551,00
Gastos y/o costos no sustentados por determinadas obras	143 838,00
Servicios recibidos no sustentados	660 105,00
Total	1 117 001,00

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los citados valores (folios 1941 a 1957), el que fue declarado infundado mediante Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT. Posteriormente, la recurrente presentó recurso de apelación contra la citada resolución, la cual es materia del presente caso; en tal sentido, corresponde determinar si los reparos y la sanción mencionados se encuentran arreglados a ley.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que en principio, cabe señalar que la recurrente es una empresa que tiene como actividad económica la fabricación de partes y piezas de carpintería para edificios y construcciones, así como la venta al por mayor de materiales de construcción, artículos de ferretería, materiales de fontanería y calefacción, entre otros. Anteriormente se denominó respectivamente (folios 2088 y 2089).

Venta de vehículo no declarada

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por venta de vehículo no declarada por el monto de S/. 3 250,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citó como base legal el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente alega que la transferencia del vehículo con Placa de Rodaje N° fue producto de una regularización de compraventa realizada en años anteriores; que dicho vehículo no formó parte del activo fijo de la empresa desde el ejercicio 2005; e invoca la Casación N° 415-99-LIMA según la cual el hecho que un vehículo sea un bien registrable no implica que la transferencia de dichos bienes se perfeccione con la inscripción registral; por lo tanto, el acta notarial de 2009 no acredita que la compraventa se haya realizado en ese año. Señala que adjunta el registro del ingreso por la venta, efectuado en el ejercicio que se produjo.

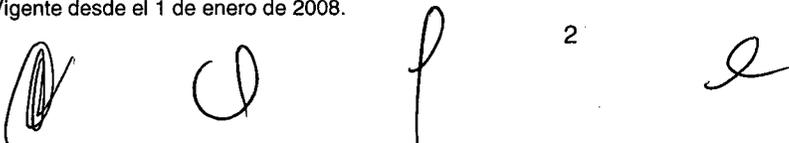
Que la Administración señala que atendiendo al Acta de Transferencia Vehicular de 21 de febrero de 2009, otorgada por Notario Público, y a la información obtenida de Registros Públicos, se determinó que en el ejercicio 2009 la recurrente efectuó la transferencia de propiedad de una camioneta pick up con Placa de Rodaje N° por el importe de US\$ 1 000,00, a favor de por la que no emitió factura de venta; en ese sentido, se repararon los ingresos gravados con el Impuesto a la Renta por la suma de S/. 3 250,00.

Que de acuerdo con el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (inciso a); las ganancias de capital (inciso b); otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley (inciso c); y las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley (inciso d).

Que el artículo 20° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979², establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que de autos se aprecia que en el numeral 6 del Punto 2 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1837 y 1838), se indicó que de acuerdo a la verificación del Registro de Activos, se observa que la recurrente posee unidades de transporte de acuerdo al Anexo N° 3 adjunto, por los cuales registra gastos y/o costos, entre ellos la depreciación, por lo que solicitó: i) Proporcionar el detalle del total de los gastos incurridos en los vehículos detallados en el Anexo N° 3 adjunto; y ii) Proporcionar el detalle de los gastos incurridos en los vehículos asignados a actividades de dirección, representación y administración, de acuerdo al inciso w) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

² Vigente desde el 1 de enero de 2008.





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1807 y 1808), la Administración señaló que de la documentación proporcionada por la recurrente, se aprecia el Acta Notarial de Transferencia de Vehículo de 21 de febrero de 2009, según el cual se ha transferido la propiedad de la camioneta pick up con Placa de Rodaje N° por el importe de US\$ 1 000,00, a favor de venta que no ha sido facturada, registrada ni declarada; que siendo el tipo de cambio a la indicada fecha de S/. 3,25, procedió a reparar para efectos del Impuesto a la Renta el importe de S/. 3 250,00, al no haber emitido el comprobante de pago, y al no haber registrado ni declarado la venta realizada.

Que de lo actuado se advierte que la materia controvertida consiste en establecer si la recurrente omitió declarar ingresos por la venta de vehículo en el ejercicio fiscalizado.

Que obra en autos, el Acta de Transferencia de Vehículo Automotor emitida el 21 de febrero de 2009 por Notario Público, en el cual deja constancia que (hoy la recurrente), transfirió en propiedad la camioneta pick up, marca Datsun, año 1981, con Placa de Rodaje N° a favor de por el precio de US\$ 1 000,00 (folio 305).

Que en tal sentido, de conformidad con las normas antes señaladas, correspondía que los ingresos por la venta del mencionado vehículo se consideraran en el ejercicio 2009, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado ley, procediendo confirmar la apelada en ese extremo.

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente en sentido contrario, pues como se ha indicado de autos se advierte que la transferencia del vehículo se efectuó en el ejercicio acotado, no estando acreditado en autos que dicha transferencia se haya producido con anterioridad.

Gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago por el monto de S/. 16 668,00, sustentándose en los Requerimientos N° 0222110006337 y 0222110007605.

Que el artículo 61° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la fiscalización que realice la SUNAT podrá ser definitiva o parcial, que la fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, y que en el procedimiento de fiscalización parcial se deberá: a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión; y b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62°-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Que el artículo 62° del anotado código indica que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y, que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

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

 3 



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que el artículo 75° del citado código señala que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, para lo cual, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.

Que por otro lado, de conformidad con lo previsto por el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2° del citado reglamento anota que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

Que el artículo 4° del aludido reglamento prescribe que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y también será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Que según el artículo 6° del reglamento en cuestión el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el citado artículo 6° agrega que este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que a su vez, el artículo 9° del mencionado reglamento dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75° del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que de la normatividad antes reseñada, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización la Administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que éstos presenten la sustentación legal y/o documentaria respectiva; así como también, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento correspondiente conforme a lo dispuesto en el segundo





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

párrafo del artículo 75° del Código Tributario, en el cual podrá comunicar sus conclusiones indicando de manera expresa las observaciones que hubiese formulado, y de corresponder, las infracciones que se les imputa; nótese que la Administración puede o no notificar sus conclusiones a los contribuyentes, de lo que se concluye que podría no hacerlo si así lo considera pertinente.

Que a partir de lo señalado precedentemente y de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 04916-10-2015, la solicitud de sustentación legal o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del mismo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; y en ese orden de ideas, en la primera de éstas se comunica al contribuyente los reparos o cuestionamientos detectados durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que presente la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, para que ejerza su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que llega la Administración luego de haber analizado la sustentación que se hubiese presentado, a efectos que el contribuyente, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en consecuencia, el requerimiento notificado en virtud de lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, sólo puede estar referido a comunicar las conclusiones a las que llegue la Administración luego de verificar la sustentación legal o documentaria presentada previamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización y otorgarle a éste un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que asimismo, el numeral 13.1 del artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, señala que la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

Que en el caso de autos, mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1840 a 1843), se solicitó a la recurrente que presentara diversa documentación e información vinculada al convenio suscrito con de 8 de setiembre de 2008.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1814 a 1819), se dejó constancia de la evaluación del escrito y documentación presentados por la recurrente sobre el particular, siendo que como resultado del análisis la Administración reparó el importe de S/. 226 668,28, por tratarse de gastos no devengados en el ejercicio 2009.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1780 y 1781), la Administración, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, entre ellas, el reparo por "*gastos y/o costos no devengados en el ejercicio 2009*" por la suma de S/. 226 668,28, conforme a lo detallado en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 0222110006337, solicitándole que presente los descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1761 y 1774 a 1776), se indicó que se ha evaluado la documentación presentada, habiéndose detectado que por el monto de S/. 16 668,20 no hay comprobante de pago, por lo que procede a reparar dicho importe con efecto en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por "*gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago*".



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que de lo actuado se advierte que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110007605, dictado al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración formuló reparo por gasto no sustentado con comprobante de pago; sin embargo, no se aprecia de autos que con anterioridad al citado Requerimiento N° 0222110007605, la Administración hubiese notificado requerimiento alguno a la recurrente por el reparo en cuestionamiento, apreciándose que recién en dicho acto le comunicó el mencionado reparo.

Que en tal sentido, se tiene que en el presente caso no se ha seguido el procedimiento establecido, lo que implicó que la recurrente no haya podido ejercer de manera adecuada su derecho de defensa dentro del procedimiento de fiscalización.

Que estando a lo expuesto, conforme a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481, en el extremo referido al reparo por gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago, deviniendo en nula la resolución apelada en dicho extremo, de conformidad con lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General³.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento con relación a los argumentos esgrimidos por la recurrente.

Exceso de depreciación de vehículo y de ampliación de oficinas administrativas

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por exceso de depreciación respecto del vehículo con Placa de Rodaje N° y de la ampliación de oficinas administrativas, por los importes de S/. 2 840,00 y S/. 8 737,00 respectivamente, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citó como base legal el artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente se remite a los argumentos planteados en los escritos en la fiscalización, en los que sostuvo que adquirió la propiedad del vehículo con Placa de Rodaje N° en octubre de 2005, por lo que el Acta Notarial de Transferencia Vehicular sólo regulariza un hecho económico producido en años anteriores; y respecto a la ampliación de oficinas administrativas, adjuntó cuadros detallados y documentos registrados en el ejercicio 2009 que forman parte del costo del activo fijo.

Que la Administración refiere que se reparó parcialmente la depreciación del vehículo con placa de rodaje imputada al ejercicio 2009, en el extremo de S/. 2 840,00; que el referido vehículo le perteneció a hasta agosto de 2009, fecha en que se transfirió la propiedad a favor de la recurrente, por lo que ésta sólo debía deducir la depreciación por 4 meses y no por el año completo; y que si bien la recurrente exhibió correos electrónicos de coordinación a fin de probar que el vehículo había sido adquirido el 31 de octubre de 2005, no es suficiente para desvirtuar el Acta Notarial de Transferencia Vehicular que sustenta su propiedad desde setiembre de 2009.

Que señala, en cuanto a la depreciación de la ampliación de oficinas administrativas, que ha detectado una mayor depreciación tomada erróneamente por la recurrente ascendente a S/. 8 737,00, puesto que en aplicación de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación de la parte de los bienes del activo fijo que corresponde a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

³ Similar criterio fue establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 11876-5-2016, 07849-5-2016 y 08160-3-2017, entre otras.





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que al respecto, el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que constituye gasto deducible para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

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

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

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

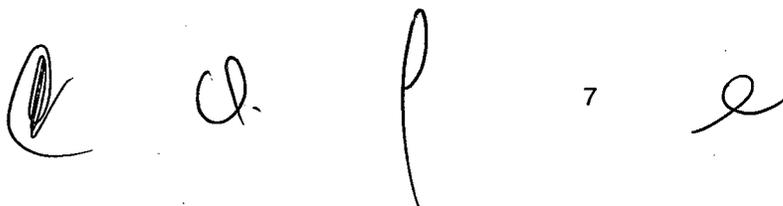
Que por su parte, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece los porcentajes de depreciación para los diversos tipos de bienes del activo fijo y precisa que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la tabla de dicho artículo para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. La referida tabla indica que el porcentaje anual de depreciación que corresponde a los vehículos terrestres, excepto ferrocarriles, es hasta un máximo de 20% (numeral 2).

Que asimismo, el inciso c) del mencionado artículo 22° dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que el inciso g) del mismo artículo 22° prescribe que en los casos de bienes del activo fijo cuya adquisición, construcción o producción se efectúe por etapas, la depreciación de la parte de los bienes del activo que corresponde a cada etapa, se debe computar desde el mes siguiente al que se afecta a la producción de rentas gravadas.

Depreciación de vehículo

Que de autos se aprecia que mediante el numeral 6 del Punto 2 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1837 y 1838), se señaló que de la verificación del Registro de Activos Fijos observa que la recurrente posee unidades de transporte detalladas en el Anexo N° 3 adjunto (folio 1831), por los cuales registra depreciación, por lo que le solicitó proporcionar el detalle de los gastos incurridos en relación con los vehículos aludidos.





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1807 a 1809) se dejó constancia que se ha evaluado el escrito y documentación presentados, siendo que de acuerdo con el Acta de Transferencia Vehicular N° de 26 de agosto de 2009, el vehículo con Placa de Rodaje N° fue adquirido por la recurrente en la anotada fecha, por lo que atendiendo a los meses restantes del 2009, le correspondía un gasto por depreciación anual ascendente a S/. 568,07 ($S/. 17\,042,03 * 10\% = S/. 1\,704,20 / 12 = S/. 142,01 * 4 \text{ meses} = S/. 568,07$), no obstante, la recurrente registró una depreciación anual de S/. 3 408,41, por lo que se repara el exceso de depreciación del vehículo ascendente a S/. 2 840,34.

Que conforme se aprecia del Registro de Activos Fijos (folios 1831 y 1868), la recurrente anotó respecto del vehículo con Placa de Rodaje N° un valor de adquisición de S/. 17 042,03, como fecha de adquisición el 31 de octubre de 2005, una tasa de depreciación del 20% y una depreciación por el ejercicio 2009 de S/. 3 408,41 ($S/. 17\,042,03 * 20\%$); sin embargo, según el Acta Notarial N° 7906-2009 dicho vehículo fue transferido a favor de la recurrente el 28 de agosto de 2009 (folio 304); en tal sentido, correspondía un gasto por depreciación equivalente a los meses del ejercicio 2009 que el activo fijo fue utilizado en la generación de rentas gravadas, en aplicación del inciso c) del artículo 22° Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la Administración procedió conforme a ley al considerar únicamente los meses de setiembre a diciembre de 2009 para el cálculo de la depreciación.

Que no obstante, en dicho cálculo la Administración utilizó la tasa de depreciación anual del 10%, lo cual es incorrecto, pues tratándose de un vehículo terrestre la tasa es del 20%, de conformidad con el numeral 2 del inciso b) del artículo 22° del citado reglamento; por consiguiente, el reparo por exceso de depreciación del vehículo con Placa de Rodaje N° no se encuentra arreglado a ley en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente.

Depreciación de ampliación de oficinas administrativas

Que de autos se aprecia que mediante el numeral 4 del Punto 2 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1837 y 1838), se señaló que de la verificación del Registro de Activos Fijos observa que la recurrente ha efectuado la depreciación de determinados edificios y construcciones detallados en el Anexo N° 2 adjunto (folio 1832), entre ellos el ítem denominado "Ampliación de oficinas administrativas, de producción, comedor y almacén", los cuales de acuerdo a los años de adquisición ya debieron estar totalmente depreciados y además no consigna la fecha de adquisición, por lo que le solicitó exhibir los documentos que sustenten la depreciación calculada.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1807 a 1809) se dejó constancia que se ha evaluado el escrito y documentación presentada; que respecto al ítem "Ampliación de oficinas administrativas, de producción, comedor y almacén" la recurrente presentó un cuadro en el que se detalla la transferencia de obras en curso a edificaciones al 31 de diciembre de 2009, en el que se visualizan los órdenes de trabajo que han sido activadas, el mes y el año en que han sido activadas; asimismo, exhibió las facturas y los reportes de centros de costos donde se visualizan los gastos y/o costos incurridos para la referida ampliación; que según el Libro Diario en el mes de mayo de 2009, la recurrente contabilizó el importe de S/. 1 164 878,88 bajo el concepto "trabajos en curso a edificios" y en el mes de diciembre de 2009 contabilizó el importe de S/. 154 477,68 por el mismo concepto, utilizando la tasa del 3% para calcular la depreciación de tales bienes; sin embargo, se ha detectado que la recurrente depreció un importe mayor al que correspondía, toda vez que al haber activado los bienes como "edificios" en mayo y diciembre de 2009 respectivamente, se entiende que eran los meses en que la ampliación se afectó a la producción de rentas gravadas; por lo tanto, reparó el importe de S/. 8 736,57 que constituye la diferencia entre la depreciación registrada (S/. 29 508,14) y la depreciación calculada por la Administración atendiendo al mes en que los bienes fueron activados (S/. 20 771,57).





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que conforme se aprecia del Registro de Activos Fijos (folios 1832 y 1868); respecto del ítem "Ampliación de oficinas administrativas, de producción, comedor y almacén", la recurrente utilizó una tasa de depreciación anual del 3% y determinó un gasto por depreciación del ejercicio 2009 ascendente a S/. 29 508,14; no obstante, de acuerdo con el Libro Diario, registró los importes correspondientes a dicho concepto (S/. 1 164 878,88 y S/. 154 477,68) en mayo y diciembre de 2009, respectivamente (folio 1868), por lo que considerando que es objeto de examen la ampliación de determinados edificios, debe tenerse en cuenta que en aplicación del inciso g) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación de la parte de los bienes que corresponde a cada etapa, se computa desde el mes siguiente al que se afecta a la generación de rentas gravadas; por lo tanto, la Administración procedió conforme a ley al tomar como referencia el mes de registro de los bienes del activo fijo, a efectos de establecer el inicio del cómputo de la depreciación, más aún cuando la recurrente no ha presentado documentación que desvirtúe lo señalado.

Que en consecuencia, procede mantener el reparo por exceso de depreciación correspondiente a ampliación de oficinas administrativas y otros.

Diferencia no sustentada entre gastos registrados por planilla y la planilla electrónica

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por diferencia no sustentada entre los gastos registrados por planilla y lo declarado vía planilla electrónica por el monto de S/. 87 012,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente se remite a los argumentos planteados en los escritos en la fiscalización, en el que sostuvo que adjunta cuadros con información detallada que sustenta lo solicitado.

Que la Administración señala que ha detectado un mayor gasto contabilizado en el Libro Diario por concepto de planillas con relación al gasto registrado en la Planilla Electrónica; y que solicitó a la recurrente que sustentara este mayor gasto, lo que cumplió parcialmente, por lo que formuló reparo por la diferencia no sustentada ascendente a S/. 87 012,36.

Que el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de autos se aprecia que mediante los numerales 1 y 2 del Punto 3 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1836 y 1837), se indicó que de la verificación efectuada a la Planilla Electrónica y Libro Diario, se advierte que la recurrente registró en las cuentas contables que se detallan en el Anexo N° 4 adjunto, los gastos y/o costos de las remuneraciones de los trabajadores, observándose que registró mayor gasto y/o costo por concepto de sueldos, gratificaciones, vacaciones y otros rubros, que aquellos consignados en la Planilla Electrónica. Por lo tanto, le solicitó sustentar con documentación fehaciente el mayor gasto contabilizado por concepto de planillas, y en caso algunas de las sub-cuentas contables consideradas no correspondiera a la Planilla Electrónica, y presentar documentación que sustentara los gastos contabilizados en dichas cuentas.





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1805 a 1807), se indicó que la recurrente explicó y presentó documentación respecto del gasto de personal, con lo cual ha sustentado parcialmente lo solicitado; sin embargo, se mantiene una diferencia no sustentada ascendente a S/. 87 012,36, entre el gasto de personal contabilizado en el Libro Diario y el gasto según la Planilla Electrónica, por lo que formuló reparo por este importe.

Que de lo actuado se advierte que el reparo se fundamenta en el gasto de personal declarado por la recurrente sobre la base de lo contabilizado en el Libro Diario, que no concuerda con el gasto registrado en la Planilla Electrónica, por lo que la controversia consiste en determinar si los gastos de personal deducidos por la recurrente se encuentran acreditados.

Que según se aprecia de autos, en el Libro Diario se registró bajo el concepto de gastos de personal o planilla, diversos rubros tales como sueldos, salarios, gratificaciones, asignación familiar y Compensación por Tiempo de Servicios, los cuales suman un total de S/. 11 536 367,23 (folios 1793 y 1868); y vía declaración jurada se efectuó una adición por S/. 821 539,00 correspondiente a la provisión de vacaciones de empleados y obreros (folios 1987 y 1988), por lo que a efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la recurrente dedujo efectivamente gastos de planilla por S/. 10 714 828,23; sin embargo, de la revisión de la Planilla Electrónica se tiene que el gasto de personal asciende a S/. 10 627 815,87 (folio 1794); por lo tanto, se verifica que existe gasto no sustentado por la diferencia (S/. 87 012,36).

Que dado que la recurrente no ha presentado documentación que sustente el mayor gasto deducido vinculado a la planilla de la empresa, corresponde mantener el reparo.

Gastos no sustentados por no cumplir con el criterio de generalidad

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por gastos no sustentados por no cumplir con el criterio de generalidad, por los montos de S/. 30 000,00 y S/. 20 000,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citó como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente alega que ha demostrado que los gastos por gratificaciones extraordinarias a favor del Gerente General y el Gerente de Operaciones cumplen con el criterio de generalidad, toda vez que ha exhibido la planilla de trabajadores de la empresa en la que se puede constatar el vínculo laboral con los referidos trabajadores, un cuadro en la que figuran las características de las gratificaciones otorgadas y correos electrónicos que evidencian quiénes fueron los perceptores de dichos beneficios y los criterios para otorgarlos; que ha cumplido con los parámetros fijados por el Tribunal Fiscal para considerar la generalidad del gasto; que la política de la empresa era otorgar gratificaciones extraordinarias en función a las metas alcanzadas por los gerentes según vayan adquiriendo mayores responsabilidades en los procesos de la empresa; que en el ejercicio 2009 se evaluó a los gerentes en base a 2 componentes, evaluación de desempeño con peso de 20% e indicadores del Plan Estratégico con peso de 80%, estableciéndose que los gerentes citados habían cumplido con sus metas. Agrega que las gratificaciones extraordinarias aludidas fueron pagadas a los beneficiarios y fueron gravadas con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, por lo tanto, no existe motivo para desconocer los gastos en cuestión.

Que la Administración señala que en la boleta de pago del mes de mayo de 2009, la recurrente otorgó gratificaciones extraordinarias denominadas "bonos de productividad" a sus gerentes por los importes de S/. 30 000,00 y S/. 20 000,00 respectivamente, bono que no alcanzó a los demás gerentes ni trabajadores de la empresa, por lo que procedió a reparar el gasto



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

por no cumplir con el criterio de generalidad; que si bien la recurrente ha señalado que los bonos eran por metas alcanzadas y entregados a los gerentes por poseer mayor responsabilidad en los procesos de la empresa, sólo presentó correos electrónicos y un cuadro con el detalle del bono teórico y el bono efectivamente pagado; que no acreditó con documentación adicional las metas alcanzadas según los indicadores del Plan Estratégico, ni las evaluaciones de desempeño de los beneficiarios de los bonos; en tal sentido, no es posible inferir que se haya cumplido con el criterio de generalidad en la medida que no se distingue qué parte de su personal estaba en igualdad de condiciones y qué parte era diferente.

Que el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son gastos deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356⁴ que modificó el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, precisó que para efecto de determinar si los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de dicha ley, éstos debían ser normales para la actividad que generaba la renta gravada, así como cumplir criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I)** de dicho artículo, entre otros.

Que el artículo 19° de la Ley N° 28991⁵, que modificó el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2)** de este artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 10167-2-2007, entre otras, ha establecido el criterio que el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 003786-4-2007 y 4194-3-2016, entre otras, ha señalado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 y la Ley N° 28991.

Que asimismo, en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1752-1-2006 y 898-4-2008, entre otras, se ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva bien podría ocurrir que dada la

⁴ Publicada el 18 de octubre de 2000.

⁵ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad mencionado en la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 y la Ley N° 28991.

Que de autos se aprecia que mediante los numerales 3 y 4 del Punto 3 del Requerimiento N° 0222110006337. (folios 1836 y 1837), se indicó que de la verificación efectuada a la Planilla Electrónica, se advierte que la recurrente ha efectuado pagos a determinados trabajadores por concepto de bonificaciones y/o gratificaciones, conceptos que han sido contabilizados como gasto del ejercicio, por lo que le solicitó que explicara los referidos conceptos y presentara los cálculos correspondientes, así como la documentación sustentatoria respectiva.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folio 1805), se indicó que los importes de S/. 30 000,00 y S/. 20 000,00 correspondían a gratificaciones extraordinarias, montos que constaban en las boletas de pago del mes de mayo de 2009 pertenecientes a los gerentes respectivamente, y que según la recurrente tienen la naturaleza de bonos de productividad entregados por las metas alcanzadas; sin embargo, no se otorgó el referido bono a los demás gerentes de la empresa, por lo que no se cumplió con el criterio de generalidad y, en ese sentido, reparó el gasto por los citados montos.

Que de lo actuado se desprende que la Administración sustenta el reparo en que el gasto por gratificaciones extraordinarias (concepto comprendido en el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta), no cumple con el criterio de generalidad; asimismo, cabe destacar que la recurrente reconoce que efectuó pagos ascendentes a S/. 30 000,00 y S/. 20 000,00 por concepto de "gratificaciones extraordinarias" a favor de 2 trabajadores en el mes de mayo de 2009; por lo tanto, no existe discusión sobre las gratificaciones extraordinarias propiamente, sino que la controversia se centra en definir si cumple con la generalidad a fin de establecer si el gasto es deducible.

Que la recurrente presentó un correo electrónico de 25 de noviembre de 2011 mediante el cual se comunica al Coordinador de Administración de Personal que los bonos de productividad se fijan sobre la base de 2 componentes: i) la evaluación de desempeño con un peso del 20% y ii) los indicadores de plan estratégico con un peso del 80% (folios 1496 y 1497): un cuadro con el detalle de los bonos pagados a favor de (Gerente General) y (Gerente de Operaciones) por S/. 30 000,00 y S/. 20 000,00 respectivamente (folio 1495); y las boletas de pago del mes de mayo correspondientes a ambos trabajadores en los que figuran los citados importes bajo el concepto "gratificaciones extraordinarias" (folios 392 y 397).

Que de la revisión de la documentación presentada, tenemos que no está probado el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que ello debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y si bien dentro de esta perspectiva podría ocurrir que el beneficio pudiera corresponder a una sola persona, en el presente caso la recurrente no ha acreditado el motivo por el cual otorgó bonos de productividad o gratificaciones extraordinarias únicamente a dos de sus trabajadores (al gerente general y al gerente de operaciones), pese a que en el ejercicio 2009 contaba con más trabajadores de igual o similar nivel tales como el gerente de logística y el gerente



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

comercial (folios 283 y 285); y que aun cuando la recurrente explica que otorgó estos beneficios por metas alcanzadas, no sustenta cuáles habrían sido éstas, que hubieran sido fijadas con anterioridad a los desembolsos, a qué puestos ejecutivos o gerenciales estaban dirigidas, y en todo caso, no justificó la diferencia, es decir, las razones por las que consideró que sólo aquéllos cumplieron las metas y no el resto de gerentes de la empresa.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado la generalidad en el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias, el gasto no es deducible, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que cabe precisar que dado que los gastos materia de análisis corresponden a "gratificaciones extraordinarias", concepto comprendido en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta aplicable la generalidad como requisito para la deducción del gasto, por lo que el hecho que fueran gravados con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, como afirma la recurrente, no es relevante para desvirtuar el presente reparo.

Participación de utilidades no pagadas dentro del plazo de presentación de DJ

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por participación de utilidades no pagadas dentro del plazo de presentación de la declaración jurada anual, por el monto de S/. 144 551,00, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citó como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente refiere que realizó la difusión de las utilidades disponibles a los trabajadores por medios de prensa, a través de la publicación en el periódico "El Trome", con lo cual cumplió con comunicar a los trabajadores que ya se encontraban a disposición los cheques por concepto de participación en las utilidades de la empresa, antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, asimismo, la mayoría de los cheques fueron emitidos antes de la indicada fecha, por lo tanto, ha cumplido con el requisito para la deducibilidad del gasto contemplado en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que precisa que lo único que estaría en discusión es el momento del pago efectivo de la obligación que tenía la empresa a favor de los trabajadores por concepto de participación en las utilidades, lo que debe ser analizado atendiendo a la normatividad de los cheques; que la Administración considera erróneamente que el hecho que los cheques fueran recogidos después del vencimiento del plazo indicado, conlleva a reparar el gasto, sin embargo, el cheque constituye un título valor que en esencia es un medio de pago por cuanto con su sola presentación efectuada incluso el día de su emisión, genera la obligación por parte del banco a que se efectúe su cancelación mediante el débito en la cuenta corriente del emitente; por consiguiente, el pago a través de un cheque equivale a la puesta a disposición del dinero en efectivo. Invoca el criterio sostenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00410-8-2011.

Que la Administración señala que la participación en las utilidades no es deducible, toda vez que la cancelación por este concepto a favor de los trabajadores se efectuó con posterioridad al 29 de marzo de 2010, fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009; que en la mayoría de los casos la recurrente pagó las utilidades entre el 12 de abril y el 16 de diciembre de 2010, y en algunos otros simplemente omitió acreditar la fecha de pago; por lo tanto, el gasto no cumple con el requisito previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no es un gasto deducible a efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.





Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que al respecto, cabe señalar que el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, 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, precisando 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 calculada, 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 el inciso c) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

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

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

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37° de la citada ley, prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio⁶.

Que de las normas antes citadas se tiene que en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse su pago dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se efectuara el pago⁷.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en Resoluciones, como las N° 12554-8-2013 y 07523-4-2017, lo indicado por el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta⁸, tratándose de títulos valores como el cheque, el ingreso se considera percibido desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo, es decir, 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 asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, se 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 sólo de su voluntad que tal situación acontezca.

⁶ Inciso incorporado por el artículo 6° de la Ley 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

⁷ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21233-3-2012, 06762-3-2013 y 12554-8-2013.

⁸ Nótese que éste señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando éste no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que según la Resolución de Superintendencia N° 003-2010/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera cero (0), como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 29 de marzo de 2010.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1835 y 1836), se indicó que de acuerdo con la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, la recurrente dedujo participación en las utilidades a favor de los trabajadores por S/. 295 210,00, por lo que le solicitó sustentar la referida deducción, presentar los medios de pago utilizados (cheques, transferencias, depósitos en cuenta, etc.) e identificar en los estados de cuenta corriente los pagos realizados a los trabajadores.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1803 y 1804), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó escrito en el que manifestó que el pago de la participación en las utilidades del ejercicio 2009 fue realizado a través de telecrédito con oportunidad del pago a los trabajadores del mes de marzo de 2010 y el pago al personal cesado se realizó mediante cheques; que presentó parcialmente los medios de pago utilizados para la referida participación, con los cuales sustenta los pagos de S/. 89 832,66 y S/. 60 826,23 a favor de empleados y obreros activos, respectivamente; que respecto del saldo ascendente a S/. 144 551,11 que corresponde a personal cesado y personal OCC, no se acreditó el pago hasta el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, ocurrido el 29 de marzo de 2010, puesto que algunos cheques no fueron exhibidos, otros fueron recogidos por los trabajadores fuera del anotado plazo y las liquidaciones de utilidades fueron firmadas el 30 y 31 de marzo de 2010, respectivamente. En el Anexo N° 3 adjunto al Resultado del Requerimiento N° 0222110006337, se detallan los cheques no exhibidos y aquellos que fueron recogidos por los trabajadores luego del vencimiento del plazo establecido. Por lo tanto, al sustentar únicamente el pago de las utilidades dentro del plazo establecido por S/. 150 658,89 (S/. 89 832,66 + S/. 60 826,23), se reparó el gasto por el importe de S/. 144 551,11.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1779 a 1781), la Administración, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, entre ellas, el reparo por participación de utilidades por la suma de S/. 144 551,00, solicitándole que presentara los descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1770 y 1771), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó escrito en el que manifestó que había comunicado a través de un medio de prensa sobre la repartición de utilidades antes del plazo establecido; sin embargo, no presentó la referida comunicación.

Que de lo actuado se advierte que, tratándose de la participación en las utilidades, la controversia consiste en verificar si se cumplió con el requisito previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a cuyo fin debe determinarse si dicho concepto fue pagado dentro del plazo establecido, atendiendo al criterio expuesto por este Tribunal por el cual la "puesta a disposición" aludida en el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso.

Que obra en autos la relación de trabajadores cesados y personal OCC (folios 353, 354, 1786 a 1789), en la cual se detalla la participación de utilidades del ejercicio 2009 correspondiente a cada uno de ellos; sin embargo, la mayoría de los cheques fueron recogidos por los beneficiarios con posterioridad al 29 de marzo de 2010, fecha de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, en tanto que respecto de otros beneficiarios no se presentó el cheque respectivo, tal como ha sido detallado en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1786 a 1789).



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que aun cuando los cheques hubieran sido emitidos dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, como afirma la recurrente, la emisión de estos documentos no implica, por sí misma, que los trabajadores o extrabajadores tuvieran conocimiento que los cheques podían ser cobrados, sino tan sólo que internamente para la recurrente, dichos documentos se emitieron en la mencionada fecha, criterio sostenido en la Resolución N° 02204-3-2018.

Que asimismo, cabe precisar que la recurrente no acreditó lo afirmado respecto a que habría comunicado a través de la publicación en un medio de prensa, que los cheques por participación en las utilidades se encontraban disponibles; y aun en ese caso, no se advierte de autos que hubiera realizado actuaciones destinadas a comunicar a los extrabajadores, de manera directa, que se encontraban a disposición los cheques o en general los pagos relacionados con la participación en las utilidades, de forma tal que los beneficiarios hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso.

Que en tal sentido, no se ha demostrado que los cheques exhibidos hubieran sido puestos a disposición de los citados beneficiarios para su respectivo cobro, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que por otro lado, en cuanto al monto de la participación en las utilidades cuyos cheques no fueron exhibidos, la recurrente no ha probado que su pago se hubiera realizado dentro del indicado plazo.

Que de acuerdo con lo expuesto, la recurrente no acreditó en autos que hubiese cumplido con pagar la participación de utilidades ascendente a S/. 144 551,00 dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por lo que el gasto no es deducible en el período fiscalizado en aplicación del inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo.

Servicios no sustentados

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparo por gastos y/o costos no sustentados por servicios prestados por los importes de S/. 56 375,00, S/. 226 567,00 y S/. 377 163,00 respectivamente, sustentándose en el Requerimiento N° 0222110006337 y su resultado, y citando como base legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente sostiene que ha presentado documentación probatoria idónea para acreditar la prestación de los servicios cuestionados en el ejercicio 2009; que los documentos exhibidos no han sido desvirtuados por la Administración, la que se ha limitado a señalar que ninguno de los documentos prueba la prestación del servicio; que la empresa tuvo la necesidad de contratar los servicios *back office* observados para el cumplimiento de su negocio, por lo que de una evaluación conjunta de la documentación presentada se puede inferir que los servicios prestados por los proveedores sí se llevaron a cabo en el período fiscalizado; que mal podría requerir la Administración un video o fotos del servicio realizado, que serían pruebas directas de la prestación del servicio en las oficinas de la empresa; que lo que sí es pertinente solicitar son pruebas indirectas, es decir, documentos que proporcionen elementos a partir de los cuales se pueda deducir la ocurrencia de los hechos; y que estas pruebas han sido exhibidas en fiscalización, por lo que solicita que sean evaluadas en esta instancia.

Que precisa que su actividad generadora de rentas gravadas se ejecuta en campamentos mineros de los clientes que le encargan obras, por lo que los documentos exhibidos son plenamente válidos de acuerdo a la actividad económica que realiza; que en el caso de ha presentado un informe de servicios, por los servicios prestados por ha presentado proyecto de levantamiento de



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

MOF, proyecto de identificación de procesos, roles y áreas del núcleo del negocio, y por los servicios prestados por [redacted] ha presentado planos, catálogos de proveedores, diseños de proyectos, estudios de ingeniería, procedimiento de producción, procedimiento de control de calidad y manual de gestión de calidad, en medios magnéticos o impresos; que la Administración no ha demostrado que los documentos presentados sean falsos, por lo que no puede desconocerlos a priori; e invoca el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 5707-1-2003. Asimismo, rechaza los criterios subjetivos emitidos por la Administración, por los cuales el hecho que hayan habido funcionarios de la empresa que se encuentren vinculados con los proveedores, o que los servicios contratados pudieran ser realizados por personal de la empresa, le restarían fehaciencia a los servicios recibidos.

Que la Administración señala que se reparan los gastos por servicios prestados por los proveedores y [redacted], al no haberse acreditado la efectiva prestación de los servicios; que la recurrente registró gastos por servicios de supervisión de obra prestados por [redacted] por servicios de asistencia gerencial prestados por [redacted] y por servicios de asesoría técnica prestados por [redacted] que la recurrente presentó las facturas, los registros contables, los cheques, los vouchers bancarios y otros documentos de pago utilizados, copias simples de los contratos y/o informes y cierta documentación adicional; sin embargo, de la revisión de la documentación exhibida se concluye que no se encuentran acreditados los servicios supuestamente recibidos por la recurrente.

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

Que al respecto, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 1923-4-2004 y 1218-5-2002, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de éstas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales, es decir, que se hayan producido en la realidad.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, entre otras, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en cuanto a los medios probatorios, en las Resoluciones N° 120-5-2002 y 3708-1-2004, entre otras, se ha establecido 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, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

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



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1833 y 1834), se señaló que de la verificación a los comprobantes de pago de compras, el Registro de Compras y el Libro Diario, se observa que la recurrente registra como costo y/o gasto del ejercicio 2009, las operaciones con los proveedores que se detallan en el Anexo N° 7 adjunto (folios 1821 y 1822), por lo que le solicitó que señalara por escrito en que consistieron los servicios brindados, explicar cómo fue la relación comercial y en qué se utilizaron los servicios; sustentar con documentación fehaciente si los gastos o costos fueron necesarios para la generación de renta, así como las facturas de ventas que se generaron por los servicios recibidos; y presentar los medios de pago utilizados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1795 a 1798) se dejó constancia que la recurrente presentó escrito en el que manifestó que le brindó servicios de planificación y asesoría en varios campos del negocio, prestó servicios de supervisión de obra para el que pertenece al cliente y prestó servicios de asesoría técnica. La Administración señaló que respecto del proveedor presentó contrato de asistencia gerencial de 2 de enero de 2009 y adenda de 2 de agosto de 2009, facturas y medios de pago, pero no exhibió otra documentación donde se visualice la planificación de las actividades a desarrollar para la recurrente, las medidas tomadas para la consecución de los fines de ésta ni en qué campos se brindó asesoramiento, por lo que teniendo en cuenta que no basta el contrato y los medios de pago para verificar que los servicios hayan sido prestados, repara el gasto por S/. 226 566,62; que con relación a presentó facturas y medios de pago, no exhibiendo otro documento que acredite los servicios de supervisión de obra brindados, más aún cuando contaba con supervisores de obra dentro de su personal, por lo que repara el gasto por S/. 56 375,00; y que en cuanto a presentó contrato de asesoría técnica de 1 de diciembre de 2007 en la que señala que al haber adquirido el 100% del capital de , aquél se compromete con exaccionistas de a continuar vinculados a ésta para lo cual debía contratarlos para tal fin en los términos convenidos. bajo este contexto, contrató a dichas personas para brindar apoyo en la gestión de luego la recurrente contrató los servicios de asesoría técnica de , el mismo que fue prestado a través de adicionalmente, presentó facturas y medios de pago; por consiguiente, al no haber acreditado la recurrente las labores desarrolladas por y teniendo en cuenta que no basta el contrato y los medios de pago para verificar que los servicios hayan sido prestados, reparó el gasto por S/. 377 163,13. En el Anexo N° 5 adjunto al Resultado del Requerimiento N° 0222110006337, se detallan los comprobantes de pago por servicios recibidos materia de reparo (folio 1783).

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0222110007605 (folio 1778), la Administración, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, entre ellas, el reparo por servicios no sustentados prestados por , solicitándole que presentara los descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1761 a 1766), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó escrito al que adjuntó nuevos documentos: i) Por Informe por servicios realizados; ii) Por : Proyecto de levantamiento de MOF y Proyecto de identificación de procesos, roles y áreas del núcleo del negocio en medio magnético; y iii) Por Planos, catálogos de proveedores, diseños de proyectos, estudios de ingeniería, procedimiento de producción, procedimiento de control de calidad y manual de gestión de calidad (los 3 últimos en medio magnético). No obstante, habiendo evaluado la documentación presentada, la Administración concluyó que no se han desvirtuado las observaciones, por lo que repara el gasto por servicios no sustentados por los montos de S/. 56 375,00, S/. 226 567,00 y S/. 377 163,00 respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que de lo actuado se advierte que se reparó el gasto por cuestionamientos a la fehaciencia de los servicios prestados por ciertos proveedores, por lo que la materia controvertida se centra en dilucidar si se encuentra acreditada la efectiva prestación de los servicios.

Que de acuerdo con lo señalado por la Administración en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folios 1898 a 1904), la recurrente realiza principalmente dos (2) actividades: i) Elaboración de módulos para campamentos mineros, el cual comprende desde el habilitado de la madera, maquinado de bastidores para paneles, armado de puertas contraplacadas, acabado de puertas, marcos, zócalos, etc., empapelado de las planchas que conforman los módulos, prensado de paneles, pintura, acabados de accesorios, entre otros, módulos que son transportados a las minas; y ii) Colocación y armado de estos módulos en las minas, el cual comprende desde acondicionar el terreno, realizar instalaciones de luz y agua, y armar los módulos según los requerimientos de los clientes.

Que con relación al proveedor _____ con RUC N° _____ cabe indicar que su actividad económica es la construcción de edificios de acuerdo con la Ficha RUC (folios 2086 y 2087). Obran en autos las facturas emitidas por esta empresa que indican como concepto "supervisión de obra de _____ y los medios de pago utilizados (folios 839 a 849); asimismo, obra una prorrma en la que se señalan los servicios de ingeniería que habría prestado por el ejercicio 2009 en el local de la recurrente, relacionados al _____ consistentes en diseño de estructuras de los edificios modulares, revisión de los diseños de los proyectistas externos, evaluación técnica y económica de los subcontratistas, supervisión del avance de obra, valorización de los avances, entre otros (folio 1423).

Que sin embargo, no presentó contratos, cotizaciones, valorizaciones e informes de la supervisión o revisión elaboradas por el proveedor, ni ningún otro documento que demuestre los servicios prestados, por lo que no se encuentran acreditados fehacientemente los servicios prestados por el mencionado proveedor y, en tal sentido, procede mantener el reparo en este extremo.

Que respecto al proveedor _____, con RUC N° _____, su actividad económica es "otras actividades empresariales" de acuerdo con la Ficha RUC (folios 2084 y 2085). Obran en autos las facturas emitidas por esta empresa que indican como concepto "asistencia gerencial de acuerdo a contrato" y los medios de pago utilizados (folios 756 a 771); asimismo, obra el contrato de asistencia gerencial suscrito el 2 de enero de 2009 entre el proveedor y la recurrente, en el cual se precisa que aquél se dedica a la asesoría empresarial y en virtud de ello se le encarga la asesoría que corresponde a la actividad del cliente, así el proveedor estaba facultado a planificar las actividades de la recurrente, disponer las medidas necesarias para la consecución de sus fines y asesorarla en los campos propios de su giro, entre otros (folios 1012 a 1014); y medio magnético que contiene el "Proyecto de Identificación de Procesos, Roles y Áreas del Core del Negocio de _____ el "Manual de Descripción de Puestos" (folio 1422).

Que no obstante, no presentó documentación que respaldara las labores efectuadas por según lo descrito en el contrato de asistencia gerencial; adicionalmente, se debe señalar que no se puede verificar que el referido proveedor fuera el autor del proyecto y manual entregados en medio magnético; por consiguiente, la documentación presentada por la recurrente no acredita que los servicios fueron efectivamente prestados por la mencionada empresa, por lo que se mantiene el reparo en este extremo.

Que en cuanto al proveedor _____, con RUC N° _____ su actividad económica es la fabricación de productos metálicos para uso estructural y la venta al por menor de otros productos nuevos en comercios especializados de acuerdo con la Ficha RUC (folios 2082 y 2083). Obran en autos las facturas emitidas por esta empresa que indican como concepto "servicio de asesoría técnica" y los



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

medios de pago utilizados (folios 810 a 838). Asimismo, obra el contrato de asesoría técnica suscrito el 1 de diciembre de 2007 entre el proveedor y la recurrente, en el que se detalla como antecedentes, que por contrato de 16 de noviembre de 2007 adquirió el 100% de las acciones de que para efectos de la celebración de dicho contrato, suscribió previamente un contrato preparatorio de compromiso de contratar, en el que se pactó que , accionistas de debían continuar vinculados a la empresa para lo cual debía contratarlos, que en cumplimiento de este acuerdo contrató a dichas personas para brindar su apoyo en la gestión de , y de este modo , cuenta con la participación de Juan para brindar servicios de asesoría a que resultan fundamentales para la operatividad de ésta, considerando la trayectoria y el desempeño de tales personas en la gestión de dicha empresa, y en este contexto, la recurrente contrata los servicios de asesoría técnica de , para ser prestado por intermedio de (folios 1005 a 1008). Adicionalmente, presento planos, catálogos de proveedores, diseños de proyectos, estudios de ingeniería y medio magnético que contiene procedimientos de producción y control de calidad, así como el manual de gestión de calidad (folio 1422).

Que al igual que en los casos anteriores, no se presentó documentación que respaldara los servicios prestados por dicho proveedor según lo descrito en el contrato de asesoría técnica, pues no están acreditadas las labores desarrolladas por quienes iban a ejecutar el servicio a nombre del proveedor, ni se presentó el contrato preparatorio de compromiso de contratar aludido en el contrato de asesoría técnica; asimismo, en los documentos presentados en medios físicos y magnéticos figuran los nombres de las personas que los elaboraron y de los que los aprobaron o supervisaron, siendo que en ninguno de ellos aparece el nombre de aquéllos; por lo que no es posible relacionar los referidos documentos con el contrato de asesoría técnica suscrito con en consecuencia, la documentación exhibida no acredita que los servicios fueron efectivamente prestados por el proveedor en referencia, por lo que se mantiene el reparo en este extremo.

Gastos y/o costos no sustentados por determinadas obras

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1911), la Administración formuló reparos por gastos y/o costos no sustentados asociados a diversas obras u órdenes de trabajo que suman un total de S/. 143 838, 00⁹, sustentándose en los Requerimientos N° 0222110006337 y 0222110007605, y citando como base legal los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otras normas.

Que la recurrente sostiene que el reparo se sustenta básicamente en que los gastos registrados en el ejercicio 2009 no tienen un ingreso relacionado en el mismo período; que los conceptos reparados corresponden a trabajos realizados con posterioridad a la entrega de la obra principal en su condición de constructor, toda vez que acordó con sus clientes hacerse responsable de aquellos trabajos que tuvieran observaciones de éstos durante el período de garantía; que esta situación es lógica teniendo en cuenta que la actividad principal de es la construcción y el tipo de clientes que tiene (empresas mineras) son muy exigentes en la realización de sus proyectos; que los ingresos, costos y gastos imputados a las obras fueron reconocidos en su debida oportunidad y de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta; sin embargo, al haberse incurrido en gastos por trabajos realizados con posterioridad a la recepción de las obras pero vinculados a éstas, los mismos son deducidos en el período que se devengan.

⁹ En este punto se agrupan los reparos por gastos y/o costos no sustentados de las obras

(S/. 48 919,58),	(S/. 42 147,44),	(S/. 11 976,33),
(S/. 539,51),	(S/. 5 106,00),	(S/. 756,07),
(S/. 12 916,79),	(S/. 1 590,00),	(S/. 19 383,31) y
(S/. 503,35).		



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que la Administración señala que reparó los gastos y/o costos de las órdenes de trabajo u obras, no por su irrealidad sino por una insuficiente sustentación de su razonabilidad; que para que el gasto se considere necesario se requiere además que exista una relación de causalidad entre los gastos y la renta generada, se consideren los criterios de razonabilidad y proporcionalidad; que éstos son dos criterios distintos pero complementarios, pues la proporcionalidad alude a un parámetro meramente cuantitativo centrado en verificar si la cantidad de gastos realizados por la empresa guarda debida proporción con el volumen de sus operaciones; que si los gastos excedieran esa proporcionalidad se presumirá que ellos se han efectuado con propósitos ajenos al giro del negocio, pero al tratarse de un criterio meramente cuantitativo, no permite analizar las razones por las cuales una determinada empresa incurre en gastos no proporcionales, por lo cual es necesario recurrir al criterio de razonabilidad, mediante el cual puede sustentarse que el gasto obedece a diversas causas tales como expansión a nuevos mercados, etc. en cuyo caso no obstante no ser proporcional el gasto es razonable. Agrega que los gastos reparados no son proporcionales con los ingresos del ejercicio 2009 y no son razonables en la medida que la recurrente no sustentó los motivos de su incursión, en tanto que sus afirmaciones acerca del cumplimiento de garantías no resultan insuficientes.

Que al respecto, cabe señalar que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que de otro lado, el artículo 37° de la citada ley dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que el artículo 19° de la Ley N° 28991¹⁰, que modificó el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente**, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 5 del Requerimiento N° 0222110006337 (folio 1835), se señala que de la verificación efectuada al reporte "Costo de Venta por Orden de Trabajo al 31 de diciembre de 2009" proporcionado por la recurrente, se observa que registra costos y/o gastos de ciertas obras, las cuales no tienen correspondencia con sus ingresos durante el ejercicio 2009; y registra costos y/o gastos por parada de planta por el monto de S/. 1 279 289,27. En tal sentido, se solicitó a la recurrente sustentar con documentación y la base legal pertinente, el motivo por el cual las obras detalladas en el Anexo N° 5 adjunto (folio 1827), no tienen su correspondencia con ingresos; exhibir los comprobantes de pago que sustenten los gastos aludidos; sustentar el motivo por el cual se han registrado costos y/o gastos por parada de planta cuyo monto asciende a S/. 1 279 289,27, según se detalla en el Anexo N° 5 adjunto (folio 1827); e indicar los días o meses en que se realizó la parada de planta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110006337 (folios 1799 a 1803), se dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, en la que manifiesta que los gastos y/o costos en cuestionamiento se deben a trabajos adicionales por observaciones realizadas por los clientes; y que presentó documentos tales como reportes del detalle de distribución por centros de costos de las obras u órdenes de trabajo (OT), las facturas de compras relacionadas a dichas obras y el detalle de las salidas de bienes de almacén. Como resultado de la evaluación efectuada, la Administración formuló reparos a los gastos

¹⁰ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

y/o costos imputados a las obras

que no se ha probado que los gastos y/o costos estén directamente vinculados a dichas obras y no existen valorizaciones (no se reconocieron ingresos) en el ejercicio 2009 asociadas a éstas ni se presentaron actas de entrega de obra; por consiguiente, considerando que todo gasto debe tener como correspondencia un ingreso, se reparan los gastos vinculados a dichas obras y deducidos en el ejercicio 2009.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0222110007605 (folio 1779), la Administración, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, entre ellas, el reparo por costos y/o gastos de determinadas obras no sustentados por no tener correspondencia con sus ingresos durante el ejercicio 2009, solicitándole que presentara los descargos respectivos.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222110007605 (folios 1766 a 1770), se dejó constancia que la recurrente presentó escrito al que adjuntó nuevos documentos, manifestando que los contratos de construcción que celebra con sus clientes contienen una cláusula de garantía por la cual ante cualquier falta o desperfecto del trabajo realizado y después de la culminación de la obra, el contratista asume todos los costos necesarios por las anomalías surgidas después de la entrega de la obra, situación que ha ocurrido con las obras en cuestión; y que presentó contratos y actas de entrega de obra. La Administración señaló que la recurrente no ha presentado documentación que acreditara las comunicaciones o notificaciones de los clientes, a través de los cuales hubieran solicitado a que corrigiera o subsanara alguna disconformidad, anomalía o desperfecto de las obras entregadas; que

y presentó actas de entrega de obra de 20 de abril, 23 de julio, 19 de agosto y 12 de noviembre de 2008, respectivamente, por lo que los ingresos y gastos se devengaron en el ejercicio 2008; adicionalmente, la recurrente presentó contratos de obra, órdenes de servicio y órdenes de compra suscritos por algunos clientes, en los que se acordó un período de garantía; sin embargo, no está probado que haya existido desperfecto o anomalía en las obras que hubieran obligado a la recurrente a incurrir en gastos, más aun cuando en el ejercicio 2009 no se aprecia valorización alguna asociada a las obras observadas y teniendo en cuenta que todo gasto debe tener como correspondencia un ingreso.

Que en este orden de ideas, la Administración efectuó el cierre del citado requerimiento, formulando reparo por costos y/o gastos de determinadas obras no sustentados por no tener correspondencia con sus ingresos durante el ejercicio 2009 (folios 1760 y 1761).

Que de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se advierte que la Administración fundamentó el reparo esencialmente en que los gastos no se devengaron en el período que fueron deducidos (ejercicio 2009), debido a que no se generaron ingresos vinculados a las obras observadas en dicho período y, en ese sentido, no se cumple el principio de asociación o correlación entre ingresos y gastos.

Que no obstante, en la resolución apelada la Administración señala lo siguiente (folios 2004 a 2007):

"(...) es pertinente establecer que el motivo de los reparos por gastos y/o costos no sustentados y que no guardan relación con los ingresos del ejercicio auditado, bajo el argumento legal utilizado por la Administración en la fiscalización, no se sustenta en su irrealidad sino por una insuficiente sustentación de su razonabilidad."

Dicha posición se sustenta en el hecho que, según la LIR, para que el gasto se considere necesario se requiere que además de que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, se evalúe la necesidad del gasto en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

*proporcionalidad, como por ejemplo: que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros (...)*¹¹

*“Ahora bien, respecto a la razonabilidad y la proporcionalidad, corresponde señalar que se trata de dos criterios distintos pero complementarios. La proporcionalidad alude a un parámetro meramente cuantitativo, centrado en verificar si la cantidad de gastos realizados por la empresa guarda debida proporción con el volumen de sus operaciones (...). Empero, al tratarse de un criterio meramente cuantitativo, no permite analizar las razones por las cuales una determinada empresa incurre en gastos no proporcionales al volumen de sus operaciones; por lo cual, es imperiosa la necesidad de recurrir al criterio de razonabilidad (...).”*¹²

*“(...) los gastos reparados no son proporcionales con los ingresos del ejercicio 2009 y no son razonables en la medida que la contribuyente no sustentó los motivos de su incursión (...).”*¹³

Que de lo expuesto se advierte que en instancia de reclamación, la Administración fundamenta el reparo en nuevos cuestionamientos, pues considera que los gastos no son deducibles por no cumplir con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que de conformidad con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981¹⁴, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el último párrafo del artículo 109° precitado, modificado por Decreto Legislativo N° 1263¹⁵, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales no obstante el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que asimismo, el último párrafo del artículo 150° del anotado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

¹¹ Página 35 de la resolución apelada.

¹² Página 35 de la resolución apelada.

¹³ Página 37 de la resolución apelada.

¹⁴ Vigente desde el 1 de abril de 2007.

¹⁵ Vigente desde el 11 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

Que tal como se puede apreciar del artículo 127° del Código Tributario antes citado, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la faculta a modificar o variar el sustento del reparo.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada la Administración modificó el fundamento del reparo bajo análisis, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el citado artículo 127°, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo; asimismo, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150° del citado código, procede que este Tribunal emita pronunciamiento sobre el fondo del asunto, estableciéndose que el reparo no fue debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y dejar sin efecto la resolución de determinación impugnada en este extremo¹⁶.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

Multa

Que la Resolución de Multa N° 022-002-0011670 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 contenida en la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 (folio 1935).

Que el artículo 165° del Código Tributario establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, entre otros.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953¹⁷, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, 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 en principio, teniendo en cuenta que se ha declarado la nulidad de la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481, en el extremo referido al reparo por gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago, corresponde que sobre la base de los mismos fundamentos se declare la nulidad de la Resolución de Multa N° 022-002-0011670 en ese extremo.

Que con relación a los demás extremos que sustentan la multa, considerando que algunos reparos con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 han sido ratificados en esta instancia, en tanto que otros han sido levantados corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de la Resolución

¹⁶ Mediante Actas de Reunión de Sala Plena N° 2017-05, 2016-04, 2015-01, 2014-22, 2013-31 y 2010-06 de 24 de marzo de 2017, 19 de febrero de 2016, 20 de enero de 2015, 24 de octubre de 2014, 21 de octubre de 2013 y 17 de mayo de 2010 respectivamente, se modificó el Glosario de Fallos empleados en las resoluciones del Tribunal Fiscal aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009, estableciéndose en el acápite 69 que cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación, corresponde declarar nula la apelada y dejar sin efecto el valor. Criterio aplicado en la Resolución N° 10559-3-2017.

¹⁷ Vigente desde el 6 de febrero de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 03127-3-2018

de Multa N° 022-002-0011670, en función a la reliquidación que deberá efectuar por la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481, de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la conducta atribuida a la empresa no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario debido a que no cuenta con dolo o intención (folios 2070 a 2075), debe indicarse que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva, y que la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que según el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 05378-3-2015, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la resolución de multa es nula porque fue emitida sin seguir el procedimiento administrativo sancionador como lo exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (folios 2070 a 2075), cabe anotar que en las Resoluciones N° 12007-8-2016 y 1098-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, sólo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley.

Que finalmente, con relación a la invocación de la recurrente sobre la aplicación de la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la improcedencia de la capitalización de intereses e intereses moratorios conforme lo establecido en la sentencia emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC (folio 2081), es del caso indicar que este Tribunal en las Resoluciones N° 04228-2-2007 y 02191-3-2016, entre otras, ha señalado que no podía considerarse que los fundamentos de las Sentencias N° 1255-2003-AA/TC y 1282-2006-AA/TC, entre otras, hacen referencia a que todos los contribuyentes que inician un procedimiento administrativo o un proceso judicial quedan exceptuados del pago de intereses moratorios, puesto que conforme lo ha indicado el Tribunal Constitucional, éstas sólo se aplican al caso concreto, teniendo en consideración las circunstancias especiales que se presentaron, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además estas sentencias no constituyen precedente vinculante.

Que el mismo criterio es aplicable con relación a la pretensión de la recurrente que se aplique la interpretación del Tribunal Constitucional contenida en la sentencia emitida en el Expediente N° 04082-2012-PA/TC, en tanto de dicho pronunciamiento se advierte que efectúa un análisis relativo a cómo en el caso de la actora en el proceso de amparo que motiva la emisión de la sentencia indicada, la resolución de ejecución coactiva que emite la Administración Tributaria a efecto de cobrar la deuda exigible, se constituía en un acto que agravaba a la ejecutada, entre otros, por el cómputo de intereses moratorios durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, habiendo concluido que en el caso concreto se producía tal agravio, habiéndose vulnerado el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad de las sanciones, motivo por el cual dispuso la inaplicación a tal caso del cómputo de los intereses moratorios en el tiempo de exceso frente al plazo de ley. Por lo expuesto, no cabe atender la solicitud de la recurrente sobre la aplicación del indicado criterio del Tribunal Constitucional.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.



Tribunal Fiscal

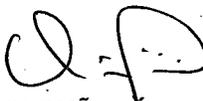
N° 03127-3-2018

RESUELVE:

1. Declarar **NULAS** la Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT, de 31 de octubre de 2012, la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 y la Resolución de Multa N° 022-002-0011670, en el extremo del reparo por gastos y/o costos no sustentados con comprobante de pago.
2. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT, en el extremo del reparo por gastos y/o costos no sustentados por determinadas obras, y de la sanción de multa que se sustenta en éste; y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 022-003-0023481 y la Resolución de Multa N° 022-002-0011670 en cuanto al referido reparo.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140016566/SUNAT en el extremo del reparo por exceso de depreciación de vehículo (tasa de depreciación), y de la sanción de multa relacionada a éste; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Quintana Aquehua
Secretaría Relatora
CM/SQ/FC/ra