



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

EXPEDIENTE N° : 3735-2008  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas  
PROCEDENCIA : Arequipa  
FECHA : Lima, 8 de abril de 2016

**VISTA** la apelación interpuesta por con R.U.C. N° contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000939/SUNAT de 14 de enero de 2008, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0002748 a N° 052-003-0002753, N° 052-003-0002756 y N° 052-003-0002757 y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0002510 a N° 052-002-0002516 y N° 052-002-0002518 y dispuso que se modificara la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación 052-003-0002754, 052-003-0002755 y N° 052-003-0002758 y las Resoluciones de Multa N° 052-002-0002517 y N° 052-002-0002519, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a abril, junio a octubre y diciembre de 2005, Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los valores recurridos son nulos debido a que no fueron notificados dentro del plazo de 5 días hábiles de su emisión, conforme lo establece el artículo 24° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que señala que la resolución apelada no detalla que dichos valores cumplan con cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 77° del Código Tributario para su validez y además que ésta no se ha pronunciado sobre el cuestionamiento referido a que las resoluciones de determinación impugnadas no consignaban el motivo determinante del reparo, ni se remitía a sus anexos para tal efecto, por lo que deviene en nula.

Que añade que si bien la Administración dispuso que se modificara el motivo determinante de los reparos correspondiente a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0007248 a N° 052-003-0002757, por cuanto rectificó parcialmente los reparos efectuados por ésta, tal modificación debía efectuarla el Área de Auditoría que las emitió y no la División de Reclamos.

Que respecto del reparo por operaciones no fehacientes, sostiene que la Administración no ha señalado los fundamentos y medios probatorios en que sustenta su afirmación y con relación al gasto ajeno al giro del negocio, manifiesta que proporcionó al auditor los documentos que probaban que los bienes adquiridos eran necesarios para la preparación de sus platillos y que remitió las guías de remisión de tales compras. Agrega que el auditor pudo apreciar la amplitud de sus instalaciones, sin que se hubiera observado tal hecho, por lo que no correspondía que en el informe que sustenta la apelada se señalara lo contrario.

Que indica que la Administración reparó simultáneamente unas facturas por utilizar el crédito fiscal respecto de compras que según el contrato de alquiler serían consideradas a cuenta del arrendamiento y por activo fijo aplicado a resultados de ejercicio, lo que no le permitió ejercer su derecho de defensa.

Que con relación al reparo al gasto del Impuesto a la Renta por exceso de pago de remuneraciones alega que la Ley del Impuesto a la Renta no definió el valor de mercado ni su forma de determinación, lo que recién se efectuó con el reglamento de dicha ley, aprobado mediante decreto supremo, que es una norma de menor jerarquía, con lo cual se han vulnerado los principios de legalidad y reserva de ley establecidos en la Constitución y que, pese a ello, el auditor no ha señalado en qué supuesto del reglamento se basa para determinar el valor de mercado.



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Que la Administración manifiesta que de la revisión de las resoluciones de determinación impugnadas verificó que cumplen con los requisitos del artículo 77º del Código Tributario, por lo que tales valores no adolecen de nulidad.

Que alude que mediante la fiscalización realizada a la recurrente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas y el gasto para efectos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, al verificar que no había acreditado la fehaciencia de algunas compras ni la prestación de servicios, ni la relación de unos bienes adquiridos con el giro del negocio al considerar que no sustentó documentariamente que estos fueran necesarios para la generación de operaciones gravadas, máxime cuando no contaba con espacio suficiente para la recepción y mantenimiento de éstos.

Que añade que verificó que la recurrente había realizado mejoras en el predio donde funciona su local comercial, sin embargo, según el contrato de arrendamiento, tales mejoras no eran de su cargo, en su calidad de arrendataria, sino de los dueños del inmueble, puesto que el valor de tales mejoras eran deducido de los alquileres, por lo que efectuó reparos al crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y gasto para efectos del Impuesto a la Renta por tal motivo, así como por deducir como gastos egresos que debieron activarse con relación a diversas facturas y por deducir gastos que no eran del ejercicio.

Que alega que también efectuó reparos al gasto del Impuesto a la Renta por exceso de valor de mercado de remuneraciones de la gerente general y administradora, toda vez que de acuerdo con el procedimiento para establecer dicho valor, debía aplicarse el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado dentro del nivel jerárquico inmediato inferior, lo que motivó que modificara el monto de este.

Que asimismo, en la apelada, la Administración señaló que la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias respecto de los reparos a compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento correspondientes a las Facturas 1 N° 897, N° 898, N° 2865, N° 2875 y N° 2850 y gastos por compra de insumos para activos fijos que no poseía correspondientes a las Facturas 1 N° 65, N° 93 y 2 N° 55, con anterioridad a la emisión de los valores impugnados, rectificatorias que surtieron efectos, lo que fue considerado en la determinación final del saldo deudor, por lo que correspondía que excluyera a aquellos de los motivos determinantes del reparo correspondiente a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0002748 a N° 052-003-0002750 y N° 052-003-0002752.

Que como consecuencia de ello, con relación al primero de los indicados reparos, señaló que únicamente subsistía el correspondiente a las Facturas 1 N° 2076 y 2070 que serán materia de análisis, sin embargo, en cuanto al último, al no existir reparo efectuado, no formaría parte de su análisis.

Que en cuanto al Impuesto a la Renta, señaló que la recurrente, antes de la emisión de los valores, presentó una declaración jurada rectificatoria por observaciones efectuadas en fiscalización por no sustentar la diferencia negativa de febrero de 2005 correspondiente a la Cuenta 10 del Libro Caja Bancos, por deducir gastos que no eran del ejercicio vinculados a las Facturas 1 N° 719 y N° 720 y 47 N° 26242, N° 26243, N° 26252, N° 26396, N° 26397, N° 26421, N° 26422, N° 26728, N° 26749, N° 26759, 26760, N° 3806, N° 3808 y N° 3819 y por deducir como gastos egresos que debieron activarse vinculados a la Factura 1 N° 747, por lo que no se emitía pronunciamiento sobre ellos.

Que finalmente, señaló que el reparo por deducir como gastos egresos que debieron activarse debe ser levantado en cuanto a las Facturas 002 N° 11466 y 001 N° 995 y N° 1442, registradas en agosto y setiembre de 2005, dado que no debieron afectar la determinación del Impuesto General a las Ventas.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° 060051164290-01 SUNAT y Requerimiento N° 0521060001641 (folios 169 y 185), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del año 2005.

 2 



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

Que como resultado del referido procedimiento, la Administración efectuó reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por diferencias entre lo declarado y anotado en el Registro de Ventas, al crédito fiscal por diferencias entre lo declarado y anotado en el Registro de Compras, por no acreditar la fehaciencia de las operaciones ni su utilización en las actividades gravadas, gastos ajenos al giro del negocio e innecesarios para mantener la fuente, por utilizar el crédito fiscal por compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento y deducir como gastos egresos que debieron activarse.

Que asimismo, reparó el gasto del Impuesto a la Renta por pagar remuneraciones en exceso, gastos que no eran del ejercicio, no acreditar la fehaciencia y utilización en las actividades gravadas, gastos ajenos al giro del negocio e innecesarios para mantener la fuente y deducir como gastos egresos que debieron activarse.

Que adicionalmente, sobre la base de dichos reparos, estableció que la recurrente había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en autos se aprecia que antes de la emisión de los valores la recurrente presentó diversas declaraciones juradas rectificatorias por múltiples observaciones efectuadas por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, vinculadas al débito y crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas referidos por facturas de venta no registradas, por no sustentar fehacientemente la diferencia negativa de febrero de 2005 correspondiente a la Cuenta 10 del Libro Caja Bancos, así como los reparos a compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento correspondientes a las Facturas 1 N° 897, N° 898, N° 2865, N° 2070, N° 2875 y N° 2850 y gastos por compras de insumos para activos fijos que no posee correspondientes a las Facturas 1 N° 65 y N° 93 y 2 N° 55 y operaciones no fehacientes vinculados a las Facturas 1 N° 1105 y 387, declaraciones juradas que han surtido efectos, por lo que dado que respecto de ellos no se han efectuado reparos a las declaraciones presentadas, la Administración no se ha pronunciado respecto de ellas en la apelada<sup>1</sup>, por lo que tampoco serán materia del presente análisis.

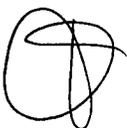
Que en cuanto al Impuesto a la Renta se aprecia que antes de la emisión de los valores, también se presentó una declaración jurada rectificatoria<sup>2</sup> por diversas observaciones efectuadas por la Administración durante el procedimiento de fiscalización por no sustentar la diferencia negativa de febrero de 2005 correspondiente a la Cuenta 10 del Libro Caja Bancos, por deducir gastos que no eran del ejercicio vinculados a las Facturas 1 N° 719 y N° 720 y N° 47 N° 26242, N° 26243, N° 26252, N° 26396, 26397, N° 26421, N° 26422, N° 26728, N° 26749, N° 26759, N° 26760, N° 3806, N° 3808 y N° 3819, no acreditar la fehaciencia y utilización en las actividades gravadas de las compras vinculadas a las Facturas 1 N° 1105 y N° 387, por utilizar el crédito fiscal por compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento y deducir como gastos egresos que debieron activarse vinculados a la Factura 1 N° 2070 y deducir como gastos egresos que debieron activarse vinculado a la Factura 1 N° 747, verificándose que en la resolución de determinación respectiva, no fueron considerados como reparos efectuados, por lo que la Administración no se ha pronunciado respecto de ellas<sup>3</sup> y, por tanto, no serán materia del presente análisis.

Que finalmente, al emitirse la apelada, la Administración levantó el reparo por deducir como gastos egresos que debieron activarse, vinculado a las Facturas 002 N° 11466 y 001 N° 995 y N° 1442, registradas en agosto y setiembre de 2005, así como las sanciones vinculadas a él, dado que no debieron afectar la determinación del Impuesto General a las Ventas, ni la sanciones respectivas, por lo que ha sido aceptado por la recurrente.

<sup>1</sup> Salvo en cuanto a las Facturas 1 N° 1105 y N° 387 vinculadas a operaciones no fehacientes y Facturas 1 N° 897, N° 898, N° 2865, N° 2070, N° 2875 y N° 2850 vinculadas a compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento sobre las que sí se emitió pronunciamiento en la apelada, no debiendo hacerse.

<sup>2</sup> Reparos considerados por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 presentada el 5 de diciembre de 2006 y que han sido incluidos en la determinación final saldo deudor del Impuesto a la Renta, conforme se aprecia del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 052-003-0002758, por lo que en la apelada se excluyó como motivo determinante de los reparos el deducir insumos para activos que no posee.

<sup>3</sup> Salvo en cuanto a las Facturas 1 N° 1105 y N° 387 vinculadas a operaciones no fehacientes y la Factura 1 N° 2070 por deducir como gastos egresos que debieron activarse, sobre las que se emitió pronunciamiento en la apelada, no debiendo hacerse.

b   3 



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

Que tomando en cuenta lo expuesto y lo planteado por la recurrente, solo corresponde verificar si los reparos efectuados por la no fehaciencia de las operaciones ni utilización en actividades gravadas, por gastos ajenos al giro del negocio e innecesarios para mantener la fuente y por utilizar el crédito fiscal por compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento para efectos del Impuesto General a las Ventas y los reparos al gasto del Impuesto a la Renta por pagar remuneraciones en exceso, no ser del ejercicio, por no acreditar la fehaciencia y utilización en las actividades gravadas, por ser ajenos al giro del negocio e innecesarios para mantener la fuente y deducir como gastos egresos que debieron activarse, vinculados a diversas facturas, así como si la sanción aplicada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada a dichas observaciones, se encuentran arregladas a ley, no obstante, previamente corresponde analizar si los valores recurridos son nulos por haber sido notificados con posterioridad al plazo de 5 días hábiles establecido en el artículo 24° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que de acuerdo con el penúltimo párrafo del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, tratándose de las formas de notificación referidas en los incisos a), b), d), f) y la publicación señalada en el numeral 2 del primer párrafo y en el segundo párrafo del inciso e) de dicho artículo, la Administración deberá efectuar la notificación dentro de un plazo de 15 días hábiles contados a partir de la fecha en que emitió el documento materia de la notificación, más el término de la distancia, de ser el caso, excepto cuando se trate de la notificación de la resolución de ejecución coactiva en el supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 57°, en el que se aplicará el plazo previsto en el citado numeral.

Que según el numeral 24.1 del artículo 24° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, toda notificación deberá practicarse a más tardar dentro del plazo de 5 días, a partir de la expedición del acto que se notifique.

Que como se aprecia, el Código Tributario ha regulado el plazo para la notificación de los actos en materia tributaria, por lo que resulta aplicable el plazo de 15 días hábiles, y no el regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual sólo es de observancia de manera supletoria, no obstante, resulta importante precisar que aun cuando tal notificación no se hubiera efectuado dentro del plazo indicado, según el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06799-2-2008 y N° 14127-5-2008, entre otras, ello no acarrearía la nulidad de la notificación ni del acto notificado, pues de acuerdo con lo dispuesto por el numeral 140.3 del artículo 140° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la actuación administrativa realizada fuera de término no queda afectada de nulidad, salvo que, por la naturaleza del plazo, la ley expresamente así lo disponga, lo que no ocurre en el presente caso.

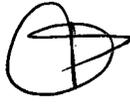
Que dado que los valores impugnados no son nulos, corresponde establecer si los indicados reparos y la infracción establecida se encuentran arreglados a ley.

## 1. No fehaciencia de las operaciones ni utilización en actividades gravadas

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala 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 la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley

Que el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, señalaba que sólo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones siempre que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto y que se destinaran a operaciones por las que se deba pagar dicho Impuesto General a las Ventas.

Que el cuarto párrafo del artículo 19° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, establecía que no daría derecho a crédito fiscal, el Impuesto General a las Ventas consignado, retenido o

f   <sup>4</sup> 



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

no, en comprobantes de pago, nota de débito o documento emitido por la SUNAT no fidedignos o falsos o que incumplieran con los requisitos legales o reglamentarios; precisándose que el reglamento establecería las situaciones en las cuales los comprobantes de pago, notas de débito o documentos emitidos por la SUNAT serían considerados como no fidedignos o falsos.

Que de conformidad con el artículo 44º de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, el comprobante de pago emitido que no correspondiera a una operación real, obligaría al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión, y el que recibiera el comprobante de pago no tendría derecho al crédito fiscal.

Que el numeral 2.2 del artículo 6º del reglamento de la aludida ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, definía al comprobante de pago falso como aquel documento que reunía los requisitos y características formales del Reglamento de Comprobantes de Pago, que era emitido, entre otras situaciones, para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 01759-5-2003, ha interpretado que una operación es inexistente, cuando una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación, o ambas partes no participaron en la operación, o el objeto materia de la operación no existe o es distinto al señalado, o por la combinación de tales supuestos.

Que conforme con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03618-1-2007, la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

Que este Tribunal en las Resoluciones Nº 04100-4-2007 y Nº 00233-3-2010, entre otras, ha señalado que la Administración, a fin de determinar la realidad de las operaciones, debe llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este colegiado, en las Resoluciones Nº 03708-1-2004 y Nº 00120-5-2002, 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos.

Que según el criterio contenido en las Resoluciones Nº 06368-1-2003 y Nº 05640-5-2006 de este Tribunal, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, y se actúen para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125º del Código Tributario, los artículos 162º y 163º de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197º del Código Procesal Civil.

Que en las Resoluciones Nº 19094-2-2011, Nº 09247-10-2013 y Nº 12011-10-2013, este Tribunal ha indicado que no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación.

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

b  A <sup>5</sup> e



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

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

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

Que según se aprecia del "Motivo 2" del Anexo Nº 3 del Requerimiento Nº 0522060001147 (folios 128 a 130), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito con carácter de declaración jurada, de manera suficiente y competente, con la correspondiente base legal, movimiento contable, cálculos toda la documentación original de sustento y/u otros que estimara conveniente, las observaciones a los comprobantes de pago se detallaban, por no acreditar la fehaciencia de la operación ni que se hubiera destinado a operaciones por las que se debía pagar el impuesto.

Cuadro Nº 1

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	
20/12/2004	4 N° 33		3 192,07	0,00	0,00	0,00	3 192,07	0,00	3 192,07
31/01/2005	4 N° 34		4 020,00	0,00	0,00	0,00	4 020,00	0,00	4 020,00
27/02/2005	4 N° 35		4 016,00	0,00	0,00	0,00	4 016,00	0,00	4 016,00
29/03/2005	4 N° 37		3 300,00	0,00	0,00	0,00	3 300,00	0,00	3 300,00
10/05/2005	4 N° 39		3 768,00	0,00	0,00	0,00	3 768,00	0,00	3 768,00
30/04/2005	4 N° 38		4 000,50	0,00	0,00	0,00	4 000,50	0,00	4 000,50
10/05/2005	4 N° 39		3 768,00	0,00	0,00	0,00	3 768,00	0,00	3 768,00
30/04/2005	4 N° 38		4 000,50	0,00	0,00	0,00	4 000,50	0,00	4 000,50
30/07/2005	4 N° 42		2 182,60	0,00	0,00	0,00	2 182,60	0,00	2 182,60
12/06/2005	4 N° 40		1 800,76	0,00	0,00	0,00	1 800,76	0,00	1 800,76
09/08/2005	4 N° 44		2 300,00	0,00	0,00	0,00	2 300,00	0,00	2 300,00
29/09/2005	4 N° 46		2 200,00	0,00	0,00	0,00	2 200,00	0,00	2 200,00
31/10/2005	4 N° 47		4 500,00	0,00	0,00	0,00	4 500,00	0,00	4 500,00
-/11/2005	1 N° 1105		3 781,51	718,49	0,00	0,00	3 781,51	718,49	3 781,51
09/12/2005	1 N° 5262		2 352,94	447,06	0,00	0,00	2 352,94	447,06	2 352,94
28/12/2005	1 N° 1853		2 563,02	486,98	0,00	0,00	2 563,02	486,98	2 563,02
31/12/2005	1 N° 387		3 361,34	638,66	0,00	0,00	3 361,34	638,66	3 361,34
15/12/2005	1 N° 39		3 628,00	0,00	3 628,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Que con escrito de 26 de setiembre de 2006 (folios 114 y 115) la recurrente señaló que los reparos referidos a la compra de tubérculos y otros servicios se realizaron con contribuyentes "habidos" y que dichas operaciones se encontraban anotadas en su Registro de Compra y Libro Caja, además que al pertenecer al giro de restaurante, utilizaban los productos y servicios descritos en las facturas reparadas.

Que asimismo, señaló que sí se prestó el servicio contenido en la Factura 1 N° 1853, correspondiente a decoración de jardines y mantenimiento, puesto que todas sus instalaciones cuentan con amplias áreas





# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

verdes, las cuales necesitaban contar con dicho servicio y adjuntó las muestras fotográficas respectivas que, según consideró, sustentaban su afirmación.

Que mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0522060001147 (folio 122), la Administración levantó los reparos signados con las Órdenes Nº 15, Nº 72, Nº 92, Nº 108, Nº 109, Nº 110, Nº 111, Nº 118, Nº 120, Nº 127, Nº 149, Nº 155, Nº 164 y Nº 166, esto es, respecto de las Facturas 4 Nº 34, Nº 35, Nº 37, Nº 39, Nº 38, Nº 42, Nº 40, Nº 44, Nº 46, Nº 47 y 1 Nº 1853 y Nº 39, sin embargo, indicó que con relación a las Facturas 4 Nº 33 y 1 Nº 1105, 5262 y 387 (Órdenes Nº 14, Nº 162, Nº 163 y Nº 165), no se demostró que hubieran sido destinadas a actividades gravadas, por lo que mantuvo el aludido reparo por éstas últimas.

Que posteriormente, al cierre del referido resultado, y respecto de diciembre de 2005, para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias mediante Formularios PDT 621 Nº 5090480 y 656 Nº 5001219 de 5 de diciembre de 2006 (folios 140 a 143, 1380 y 1381), en los que no consideró como crédito fiscal el importe contenido en las Facturas 1 Nº 387 y Nº 1105, por las sumas de S/. 638,66 y S/. 718,49, adicionó los importes respectivos a la determinación de la renta neta imponible, las cuales, al determinar una mayor obligación tributaria, surtieron efectos con su presentación, conforme con lo reconocido por la Administración, por lo que no se efectuó reparo por dichos comprobantes, no obstante, la apelada emitió pronunciamiento en torno a ellas, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, que señala que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento establecido, dicho extremo es nulo.

Que sin embargo, no ocurrió lo mismo con el reparo vinculado a las Facturas 1 Nº 5262 y 4 Nº 33, esta última únicamente aplicable para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde analizar si dicho reparo se encuentra arreglado a ley en lo que respecta a los citados comprobantes de pago.

Que conforme con lo anteriormente expuesto, la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra y de servicios descritas en las facturas reparadas, a pesar de haber sido requerida para ello, para lo cual pudo presentar contratos, proformas, órdenes de pedido, guías de pedido, guías de remisión, o cualquier otra documentación que evidenciara la efectiva realización de las operaciones observadas.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago corresponden efectivamente a operaciones fehacientes, el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas con incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del mismo año, se encuentra arreglado a ley y, por tanto, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en ese sentido, habida cuenta que resulta acreditado en autos que la operación es no fehaciente o no real, no resulta procedente que se analice si el crédito fiscal así como el gasto del Impuesto a la Renta por no acreditar que los bienes y servicios adquiridos fueran utilizados para sus actividades gravadas, ya que ambas observaciones resultan excluyentes una de otra.

## 2. Gastos ajenos al giro del negocio e innecesarios para mantener la fuente

Que el segundo párrafo del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, establecía que sólo otorgarían derecho a crédito fiscal, entre otros, las adquisiciones de bienes que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, y conforme con lo prescrito por el último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como

f   <sup>7</sup> e



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo, entre otros.

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

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° 0522060001147, antes citado, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito los reparos detallados en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento, cuyo "Motivo 3" corresponde a facturas observadas por gastos ajenos al giro del negocio, y son las siguientes:

Cuadro N° 2

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observación
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
27/12/2004	1 N° 11		3 352,94	637,06	0,00	637,06	3 352,94	0,00	3 352,94	14 porcinos vivos
28/12/2004	1 N° 12		3 352,94	637,06	0,00	637,06	3 352,94	0,00	3 352,94	14 porcinos vivos
07/12/2004	8 N° 9467		3 822,80	726,33	0,00	0,00	3 822,80	726,33	3 822,80	14 unidades 1006 kg. Gorrino vivo
12/01/2005	8 N° 9720		3 923,40	745,45	0,00	0,00	3 923,40	745,45	3 923,40	14 unidades 1006 kg. Gorrino vivo
12/01/2005	8 N° 9722		3 807,60	723,44	0,00	0,00	3 807,60	423,45	3 807,60	14 unidades 1002 kg. Gorrino vivo
12/01/2005	8 N° 9824		3 328,80	632,47	0,00	0,00	3 328,80	632,47	3 328,80	12 unidades 876 kg. Gorrino vivo
25/01/2005	8 N°9836		3 511,30	667,15	0,00	0,00	3 511,30	667,15	3 511,30	13 unidades 949 kg. Gorrino vivo
18/01/2005	8 N° 9813		3 830,40	727,78	0,00	0,00	3 830,40	727,78	3 830,40	14 unidades 1008 kg. Gorrino vivo
18/01/2005	8 N° 9815		3 834,20	728,50	0,00	0,00	3 834,20	728,50	3 834,20	14 unidades 1009 kg. Gorrino vivo
18/01/2005	8 N° 9868		2 724,60	517,67	0,00	0,00	2 724,60	517,67	2 724,60	11 unidades 717 kg. Gorrino vivo
18/01/2005	8 N° 9870		2 724,60	517,67	0,00	0,00	2 724,60	517,67	2 724,60	11 unidades 717 kg. Gorrino vivo
25/01/2005	8 N° 9838		3 766,60	715,65	0,00	0,00	3 766,60	715,65	3 766,60	14 unidades 1018 kg. Gorrino vivo
25/01/2005	8 N° 9893		3 829,50	727,60	0,00	0,00	3 829,50	727,60	3 829,50	14 unidades 1035 kg. Gorrino vivo
25/01/2005	8 N° 9895		3 840,60	729,71	0,00	0,00	3 840,60	729,71	3 840,60	14 unidades 1038 kg. Gorrino vivo
25/01/2005	8 N° 9896		3 855,40	732,53	0,00	0,00	3 855,40	732,53	3 855,40	14 unidades 1042 kg. Gorrino vivo
30/11/2004	8 N° 9386		3 830,40	727,78	0,00	0,00	3 830,40	727,78	3 830,40	14 unidades 1008 kg. Gorrino vivo

t   8 



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observación
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
30/11/2004	8 N° 9387		3 952,00	750,88	0,00	0,00	3 952,00	750,88	3 952,00	14 unidades 1040 kg. Gorrino vivo
07/12/2004	8 N° 9469		3 807,60	723,44	0,00	0,00	3 807,60	723,44	3 807,60	14 unidades 1002 kg. Gorrino vivo
14/12/2004	8 N° 9604		3 876,00	736,44	0,00	0,00	3 876,00	736,44	3 876,00	14 unidades 1020 kg. Gorrino vivo
14/12/2004	8 N° 9603		3 841,80	729,94	0,00	0,00	3 841,80	729,94	3 841,80	14 unidades 1011 kg. Gorrino vivo
14/12/2004	8 N° 9498		3 807,60	723,44	0,00	0,00	3 807,60	723,44	3 807,60	14 unidades 1002 kg. Gorrino vivo
14/12/2004	8 N° 9496		3 822,80	726,33	0,00	0,00	3 822,80	726,33	3 822,80	14 unidades 1006 kg. Gorrino vivo
21/12/2004	8 N° 9547		3 923,40	745,45	0,00	0,00	3 923,40	745,45	3 923,40	14 unidades 1006 kg. Gorrino vivo
21/12/2004	8 N° 9631		3 463,20	658,01	0,00	0,00	3 463,20	658,01	3 463,20	12 unidades 888 kg. Gorrino vivo
21/12/2004	8 N° 9549		3 907,80	742,48	0,00	0,00	3 907,80	742,48	3 907,80	14 unidades 1002 kg. Gorrino vivo
21/12/2004	8 N° 9633		3 478,80	660,97	0,00	0,00	3 478,80	660,97	3 478,80	12 unidades 892 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9590		3 923,40	745,45	0,00	0,00	3 923,40	745,45	3 923,40	14 unidades 1006 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9592		3 907,80	742,48	0,00	0,00	3 907,80	742,48	3 907,80	14 unidades 1002 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9670		2 761,20	524,63	0,00	0,00	2 761,20	524,63	2 761,20	10 unidades 708 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9671		2 776,80	527,59	0,00	0,00	2 776,80	527,59	2 776,80	10 unidades 712 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9672		2 769,00	526,11	0,00	0,00	2 769,00	526,11	2 769,00	10 unidades 710 kg. Gorrino vivo
28/12/2004	8 N° 9673		3 135,60	595,76	0,00	0,00	3 135,60	595,76	3 135,60	10 unidades 804 kg. Gorrino vivo
05/02/2005	1 N° 16		1 764,71	335,29	0,00	0,00	1 764,71	335,29	1 764,71	7 porcinos vivos
08/02/2005	1 N° 3542		3 393,40	644,75	0,00	0,00	3 393,40	644,75	3 393,40	14 unidades 940 kg. Gorrino vivo
07/02/2005	1 N° 17		3 781,52	718,48	0,00	0,00	3 781,52	718,48	3 781,52	15 porcinos vivos
08/02/2005	1 N° 18		3 411,76	648,24	0,00	0,00	3 411,76	648,24	3 411,76	14 porcinos vivos
07/02/2005	1 N° 3540		3 339,25	634,46	0,00	0,00	3 339,25	634,46	3 339,25	13 unidades 925 kg. Gorrino vivo
14/02/2005	1 N° 3552		3 519,75	668,75	0,00	0,00	3 519,75	668,75	3 519,75	15 unidades 975 kg. Gorrino vivo
15/02/2005	1 N° 3553		2 166,00	411,54	0,00	0,00	2 166,00	411,54	2 166,00	10 unidades 600 kg. Gorrino vivo
15/02/2005	1 N° 3554		3 195,00	607,05	0,00	0,00	3 195,00	607,05	3 195,00	15 unidades 900 kg. Gorrino vivo
15/02/2005	1 N° 19		3 781,52	718,48	0,00	0,00	3 781,52	718,48	3 781,52	15 porcinos vivos
21/02/2005	1 N° 3558		3 537,80	672,18	0,00	0,00	3 537,80	672,18	3 537,80	15 unidades 980 kg. Gorrino vivo
22/02/2005	1 N° 20		3 781,52	718,48	0,00	0,00	3 781,52	718,48	3 781,52	15 porcinos vivos
22/02/2005	1 N° 3561		2 346,50	445,84	0,00	0,00	2 346,50	445,84	2 346,50	10 unidades 650 kg. Gorrino vivo



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observación
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
08/03/2005	15 N° 1662		3 777,10	717,65	0,00	0,00	3 777,10	717,65	3 777,10	13 unidades 1070 kg. Gorrino vivo
08/03/2005	18 N° 1663		3 777,10	717,65	0,00	0,00	3 777,10	717,65	3 777,10	13 unidades 1070 kg. Gorrino vivo
08/03/2005	18 N° 1664		3 777,10	717,65	0,00	0,00	3 777,10	717,65	3 777,10	13 unidades 1070 kg. Gorrino vivo
08/03/2005	18 N° 1665		4 077,15	774,66	0,00	0,00	4 077,15	774,66	4 077,15	14 unidades 1155 kg. Gorrino vivo
15/03/2005	18 N° 1875		3 953,71	751,20	0,00	0,00	3 953,71	751,2	3 953,71	14 unidades 1176 kg. Gorrino vivo
15/03/2005	18 N° 1876		3 953,71	751,20	0,00	0,00	3 953,71	751,2	3 953,71	14 unidades 1176 kg. Gorrino vivo
15/03/2005	18 N° 1877		3 953,71	751,20	0,00	0,00	3 953,71	751,2	3 953,71	14 unidades 1176 kg. Gorrino vivo
15/03/2005	18 N° 1878		3 953,71	751,20	0,00	0,00	3 953,71	751,2	3 953,71	14 unidades 1176 kg. Gorrino vivo
15/03/2005	18 N° 1879		299,22	56,85	0,00	0,00	299,22	56,85	299,22	1 unidad 89 kg. Gorrino vivo
26/03/2005	18 N° 2129		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,7	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
26/03/2005	18 N° 2130		3 862,94	733,96	0,00	0,00	3 862,94	733,96	3 862,94	14 unidades 1149 kg. Gorrino vivo
26/03/2005	18 N° 2128		4 068,02	772,92	0,00	0,00	4 068,02	772,92	4 068,02	15 unidades 1210 kg. Gorrino vivo
26/03/2005	18 N° 2127		4 101,64	779,31	0,00	0,00	4 101,64	779,31	4 101,64	15 unidades 1220 kg. Gorrino vivo
26/03/2005	18 N° 2131		591,71	112,42	0,00	0,00	591,71	112,42	591,71	3 unidades 176 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	18 N° 2187		729,55	138,61	0,00	0,00	729,55	138,61	729,55	3 unidades 217 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	18 N° 2193		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,70	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	18 N° 2191		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,70	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	18 N° 2190		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,70	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	18 N° 2189		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,70	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	1 N° 3589		2 856,00	542,64	0,00	0,00	2 856,00	542,64	2 856,00	12 unidades 840 kg. Gorrino vivo
29/03/2005	1 N° 3591		2 873,00	545,87	0,00	0,00	2 873,00	545,87	2 873,00	13 unidades 845 kg. Gorrino vivo
31/03/2005	13 N° 15081		4 115,09	781,87	0,00	0,00	4 115,09	781,87	4 115,09	16 unidades 1224 kg. Gorrino vivo
31/03/2005	13 N° 15082		4 115,09	781,87	0,00	0,00	4 115,09	781,87	4 115,09	16 unidades 1224 kg. Gorrino vivo
31/03/2005	13 N° 15083		4 115,09	781,87	0,00	0,00	4 115,09	781,87	4 115,09	16 unidades 1224 kg. Gorrino vivo
31/03/2005	13 N° 15084		4 115,09	781,87	0,00	0,00	4 115,09	781,87	4 115,09	16 unidades 1224 kg. Gorrino vivo
31/03/2005	13 N° 15080		4 115,09	781,87	0,00	0,00	4 115,09	781,87	4 115,09	16 unidades 1224 kg. Gorrino vivo
12/04/2005	18 N° 2472		3 647,77	693,08	0,00	0,00	3 647,77	693,08	3 647,77	14 unidades 1085 kg. Gorrino vivo
12/04/2005	18 N° 2473		3 647,77	693,08	0,00	0,00	3 647,77	693,08	3 647,77	14 unidades 1085 kg. Gorrino vivo



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observación
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
12/04/2005	18 N° 2474		3 647,77	693,08	0,00	0,00	3 647,77	693,08	3 647,77	14 unidades 1085 kg. Gorrino vivo
12/04/2005	18 N° 2475		4 175,60	793,36	0,00	0,00	4 175,60	793,36	4 175,60	16 unidades 1242 kg. Gorrino vivo
15/04/2005	18 N° 2596		4 128,54	784,42	0,00	0,00	4 128,54		4 128,54	15 unidades 1228 kg. Gorrino vivo
15/04/2005	18 N° 2597		4 128,54	784,42	0,00	0,00	4 128,54		4 128,54	15 unidades 1228 kg. Gorrino vivo
15/04/2005	18 N° 2598		4 128,54	784,42	0,00	0,00	4 128,54		4 128,54	15 unidades 1228 kg. Gorrino vivo
15/04/2005	18 N° 2599		4 135,26	785,70	0,00	0,00	4 135,26	785,70	4 135,26	15 unidades 1230 kg. Gorrino vivo
28/06/2005	1 N° 227		3 058,82	581,18	0,00	0,00	3 058,82	581,18	3 058,82	1040 kg (320 unidades) pollo carne vivo
29/06/2005	1 N° 229		3 288,24	624,76	0,00	0,00	3 288,24	624,76	3 288,24	1040 kg (496 unidades) pollo carne vivo
30/06/2005	1 N° 231		3 648,00	693,12	0,00	0,00	3 648,00	693,12	3 648,00	1240,32 kg (544 unidades) pollo carne vivo
28/06/2005	1 N° 7974		1 292,82	245,64	0,00	0,00	1 292,82	245,64	1 292,82	415,8 kg (200 unidades) pollo vivo
29/06/2005	1 N° 7978		1 784,08	338,98	0,00	0,00	1 784,08	338,98	1 784,08	573,8 kg (250 unidades) pollo vivo
22/07/2005	6 N° 7964		360,00	68,04	0,00	0,00	360	68,40	360	Limpieza de departamento y lavado de alfombra
17/07/2005	1 N° 8054		1 475,12	280,27	0,00	0,00	1 475,12	280,27	1 475,12	450,1 kg (200 unidades) pollo vivo
19/07/2005	1 N° 8060		800,97	152,19	0,00	0,00	800,97	152,19	800,97	244,4 kg (100 unidades) pollo vivo
20/07/2005	1 N° 8063		1 391,87	264,46	0,00	0,00	1 391,87	264,46	1 391,87	424,7 kg (200 unidades) pollo vivo
01/07/2005	1 N° 232		2 452,69	466,01	0,00	0,00	2 452,69	466,01	2 452,69	846 kg (376 unidades) pollo carne vivo
06/07/2005	1 N° 236		1 310,12	248,92	0,00	0,00	1 310,12	248,92	1 310,12	445,44 kg (192 unidades) pollo carne vivo
08/07/2005	1 N° 242		1 985,29	377,21	0,00	0,00	1 985,29	377,21	1 985,29	675 kg (300 unidades) pollo carne vivo
17/08/2005	1 N° 8170		1 158,35	220,09	0,00	0,00	1 158,35	220,09	1 158,35	328,2 kg (150 unidades) pollo vivo
21/08/2005	1 N° 8190		1 418,12	269,44	0,00	0,00	1 418,12	269,44	1 418,12	401,8 kg (200 unidades) pollo vivo
22/08/2005	1 N° 8194		1 365,88	259,52	0,00	0,00	1 365,88	259,52	1 365,88	387 kg (200 unidades) pollo vivo
25/08/2005	1 N° 8205		820,24	155,84	0,00	0,00	820,24	155,84	820,24	232,4 kg (110 unidades) pollo vivo
27/08/2005	1 N° 8215		1 034,12	196,48	0,00	0,00	1 034,12	196,48	1 034,12	293 kg (120 unidades) pollo vivo
31/08/2005	1 N° 8224		1 222,94	232,36	0,00	0,00	1 222,94	232,36	1 222,94	346,5 kg (150 unidades) pollo vivo
10/09/2005	1 N° 8264		2 083,87	395,94	0,00	0,00	2 083,87	395,94	2 083,87	576,7 kg (250 unidades) pollo vivo
13/09/2005	1 N° 8269		1 417,76	269,38	0,00	0,00	1 417,76	269,38	1 417,76	401,7 kg (170 unidades) pollo vivo
14/09/2005	1 N° 12		3 168,00	601,92	0,00	0,00	3 168,00	601,92	3 168,00	9 unidades 720 kg. Gorrino vivo



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observación
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
14/09/2005	1 N° 13		3 220,80	611,95	0,00	0,00	3 220,80	611,95	3 220,80	9 unidades 732 kg. Gorrino vivo
05/10/2005	1 N° 8342		1 801,97	342,37	0,00	0,00	1 801,97	342,37	1 801,97	564,3 kg (250 unidades) pollo vivo
11/10/2005	1 N° 8358		641,04	121,80	0,00	0,00	641,04	121,80	641,04	211,9 kg (92 unidades) pollo vivo
13/10/2005	1 N° 8367		1 005,24	190,99	0,00	0,00	1 005,24	190,99	1 005,24	341,78 kg (136 unidades) pollo vivo
23/12/2005	1 N° 8620		1 445,18	274,58	0,00	0,00	1 445,18	274,58	1 445,18	464,8 kg (210 unidades) pollo vivo
24/12/2005	1 N° 8627		1 603,13	304,59	0,00	0,00	1 603,13	304,59	1 603,13	515,60 kg (210 unidades) pollo vivo
25/12/2005	1 N° 8633		2 018,52	383,52	0,00	0,00	2 018,52	383,52	2 018,52	649,2 kg (258 unidades) pollo vivo
26/12/2005	1 N° 8635		2 155,64	409,57	0,00	0,00	2 155,64	409,57	2 155,64	693,3 kg (270 unidades) pollo vivo
27/12/2005	1 N° 8648		1 065,54	202,45	0,00	0,00	1 065,54	202,45	1 065,54	342,7 kg (119 unidades) pollo vivo
28/12/2005	1 N° 8651		1 165,97	221,53	0,00	0,00	1 165,97	221,53	1 165,97	375 kg (140 unidades) pollo vivo
29/12/2005	1 N° 8652		1 594,11	302,88	0,00	0,00	1 594,11	302,88	1 594,11	512,7 kg (200 unidades) pollo vivo

Que con escrito de 26 de setiembre de 2006 (folio 115), la recurrente señaló que los animales comprados materia del reparo eran destinados única y exclusivamente para producir la fuente de la renta, puesto que fueron beneficiados y posteriormente puestos a la venta mediante la "Carta de Precios" que se ofrecía al público (folio 55), en la que se consideraba como parte del menú diversos platillos, tales como chicharrones, arroz con pato, sarza de patitas de chancho y de cordero, sarza de cabeza, chicharrón de pollo, chuleta de res, entre otros.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0522060001147 (folio 122), la Administración señaló que correspondía mantener el citado reparo, puesto que la recurrente no acreditó el transporte ni el beneficio de los animales vivos y que además no demostró tener espacio para su recepción.

Que según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 1362), la recurrente declaró como actividad económica principal "Restaurantes, Bares y Cantinas" y con conforme con las facturas reparadas mostradas en el cuadro anterior, adquirió, entre otros bienes, "gorrinos" y "porcinos" vivos.

Que a tal efecto, la Real Academia de la Lengua Española, define al "gorrino" como un cerdo pequeño que aún no llega a cuatro meses y al "porcino", como perteneciente o relativo al puerco, definiéndose este último como cerdo, y éste a su vez como un mamífero artiodáctilo del grupo de los suidos, que se cría en domesticidad para aprovechar su cuerpo en la alimentación humana y en otros usos.

Que si bien por el giro del negocio de la recurrente se podría requerir como insumo la carne del referido animal, de acuerdo con lo señalado por la Administración, ésta no contaba con espacio para su recepción y cría, lo que no ha sido desvirtuado por aquella, más aun considerándose que el "gorrino" corresponde a un animal que no supera la edad de 4 meses y en el menú ofrecido según la "Carta de Precios" a la que alude no precisa que dicha carne fuera utilizada para la preparación de sus platos y que como se indicó supone la crianza y alimentación del animal por el tiempo necesario hasta su uso.

Que toda vez que la recurrente no ha probado, a pesar de haber sido requerida para ello, que los animales adquiridos mediante las facturas antes señaladas, fueron destinados a la producción o mantenimiento de la fuente productora de su renta gravada, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.





# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Que si bien la recurrente argumenta que la Administración pudo verificar mediante la fiscalización que cuenta con amplias instalaciones, cabe señalar que los contribuyentes no puede ofrecer como prueba la realización de inspecciones por parte de la Administración Tributaria, ya que ello no se contempla en el artículo 125º del Código Tributario<sup>4</sup>, sin perjuicio de lo cual, aun cuando ello se hubiera verificado, no necesariamente implica que se mantenga las condiciones necesarias para la crianza de los bienes adquiridos, por lo que su alegato no resulta amparable.

### 3. Compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento

Que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, antes citado, sólo otorgarían derecho a crédito fiscal, entre otros, las adquisiciones de bienes que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; y, b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, y conforme con lo prescrito por el último párrafo del citado artículo, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de dicho artículo, entre otros.

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

Que en el punto 3 del Requerimiento Nº 0522060001147 (folio 133), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito los reparos formulados a las facturas a las que se refiere el "Motivo 4" del Anexo Nº 3 a dicho requerimiento, las cuales se muestran a continuación:

<sup>4</sup> El artículo 125º del Texto Único del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

El plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración Tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles.



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Cuadro Nº 3

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	
27/01/2005	1 N° 897		2 310,92	439,08	2 310,92	0,00	0,00	439,08	0,00
29/01/2005	1 N° 898		1 689,08	320,92	1 689,08	0,00	0,00	320,92	0,00
11/03/2005	1 N° 2070		462,18	87,82	0,00	0,00	462,18	87,82	462,18
09/03/2005	1 N° 2865		7 403,36	1 406,64	7 403,36	0,00	0,00	1 406,64	0,00
16/03/2005	1 N° 2875		3 697,48	702,52	3 697,48	0,00	0,00	702,52	0,00
22/03/2005	1 N° 2076		168,07	31,93	0,00	0,00	168,07	31,93	168,07
22/02/2005	1 N° 2850		1 714,29	325,71	1 714,29	0,00	0,00	325,71	0,00

Que del escrito de 26 de setiembre de 2006 (folios 114 y 115), presentado en respuesta al referido requerimiento, se aprecia que la recurrente no formuló argumento alguno ni presentó documentación sustentatoria a dicho reparo.

Que en tal virtud, mediante el punto 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0522060001147 (folio 122), la Administración mantuvo el referido reparo.

Que con posterioridad al cierre del referido resultado, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificatorias el 5 de diciembre de 2006, en la que no consideró como crédito fiscal el importe contenido en las Facturas 1 N° 897, 898, 2865, 2875, 2850 y 2070 y adicionó a la renta imponible el importe contenido en la última de los indicados comprobantes<sup>5</sup>, rectificatorias que, al determinar una mayor obligación tributaria, surtieron efectos con su presentación, conforme con lo reconocido por la Administración, por lo que al no existir discrepancia con la determinación efectuada en este extremo, no existe reparo por el que deba emitirse pronunciamiento alguno, no obstante, la apelada emitió pronunciamiento en torno a ellos, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario, que señala que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento establecido, dicho extremo de la apelada es nulo.

Que en tal sentido, corresponde determinar si el reparo al crédito fiscal para efectos del Impuesto General a las Ventas y el gasto deducido para efectos del Impuesto a la Renta contenido en la Factura 1 N° 2076, se encuentra arreglado a ley.

Que de la copia del contrato de arrendamiento (folio 4), se aprecia que el inmueble ubicado en . . . que corresponde al domicilio fiscal de la recurrente y único local donde lleva a cabo sus actividades comerciales, se encuentra arrendado a favor de la recurrente por el plazo de 4 años, contados a partir del 16 de abril de 2004, el que vencería indefectiblemente el 15 de marzo de 2008, por el valor mensual de US\$ 1 000,00 habiéndose pactado que la arrendataria podía efectuar mejoras las cuales serían compensadas como pago a cuenta del alquiler pactado, poniéndose para ello de acuerdo ambas partes.

Que por tanto, de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente no ha ofrecido medios probatorios idóneos dentro de la etapa de fiscalización ni de reclamación que acreditaran que le correspondía utilizar el crédito fiscal y el gasto contenido en tal factura, como podía ser el caso de los comprobantes de pago por alquiler en los que se demostrara que canceló íntegramente el monto pactado por tal concepto, con lo cual se evidenciaría que no hubo reembolso de las mejoras realizadas, considerándose que contractualmente se estableció que su valor podía ser utilizado como parte del pago

<sup>5</sup> Única de las citadas facturas que fue observada por la Administración en la fiscalización para efectos del Impuesto a la Renta.



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

de la merced conductiva, por lo que se concluye que éstas eran de cargo del propietario del inmueble y no de la recurrente, en consecuencia, corresponde mantener el reparo para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que no pudo ejercer adecuadamente su derecho de defensa debido a que se efectuaron dos tipos de reparos a las Facturas 1 N° 2070 y 2076, carece de sustento, dado que ello no se aprecia cómo ello impidió que la recurrente se defiendan adecuadamente.

#### 4. Deducir como gastos egresos que debieron activarse

Que al respecto, el inciso e) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que por su parte, el artículo 23° del reglamento de la citada ley, dispone que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere un cuarto (¼) de la UIT, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N° 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un período; añadiéndose que éstos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que el Plan Contable General Revisado define a los activos fijos como el conjunto de bienes duraderos que posee una empresa para ser utilizados en las operaciones regulares del negocio, incluyendo dentro de la Clase 3 a la Cuenta 33 – "Inmuebles, Maquinaria y Equipo", conformada por cuentas divisionarias que representan bienes que siendo utilizados en la producción u otros servicios de la empresa tienen una vida relativamente larga.

Que conforme con el "Motivo 6" contenido en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0522060001147 (folios 128 a 130), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente y por escrito los reparos por activo fijo aplicado a resultado de ejercicio de las facturas que a continuación se señalan:

Cuadro N° 4

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observaciones
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
11/03/2005	1 N° 2070		462,18	87,82	0,00	0,00	462,18	87,82	462,18	
22/03/2005	1 N° 2076		168,07	31,93	0,00	0,00	168,07	31,93	168,07	
23/03/2005	2 N° 25		1 596,64	303,96	0,00	303,96	1 596,64	0,00	1 596,64	Malla Raschel para sombra
23/08/2005	1 N° 747		2 664,70	506,3	0,00	0,00	2 664,70	0,00	2 664,70	Cocina industrial y quemadores especiales para cocina
29/08/2005	1 N° 17213		588,24	111,76	0,00	0,00	588,24	0,00	588,24	25 m2 mayólica piso 30 x 30
31/08/2005	2 N° 11465		387,98	73,72	0,00	0,00	387,98	0,00	387,98	Tubos, válvulas, tees, uniones
31/08/2005	2 N° 11467		303,36	57,64	0,00	0,00	303,36	0,00	303,36	Codos, llaves, cemento, pegamento

*[Handwritten signatures and marks]*



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)	Observaciones
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V (S/.)		
31/08/2005	2 N° 11467		303,36	57,64	0,00	0,00	303,36	0,00	303,36	Codos, llaves, cemento, pegamento
31/08/2005	2 N° 11466		162,61	30,9	0,00	0,00	162,61	30,9	162,61	Bushing, codos, tees, pegamento, tapón
01/09/2005	1 N° 17257		23,53	4,47		4,47	23,53	0,00	23,53	Mayólica
01/09/2005	1 N° 17258		37,82	7,18	0,00	0,00	37,82	0,00	37,82	Porcelana en polvo
01/09/2005	1 N° 17293		317,65	60,35	0,00	0,00	317,65	0,00	317,65	Mayólica
06/09/2005	1 N° 17302		70,59	13,41	0,00	0,00	70,59	0,00	70,59	Mayólica
08/09/2005	1 N° 17335		35,29	6,71	0,00	0,00	35,29	0,00	35,29	Mayólica
06/09/2005	1 N° 31236		260,89	49,57	0,00	0,00	260,89	0,00	260,89	Vidrios
10/09/2005	1 N° 17343		52,10	9,90	0,00	0,00	52,10	0,00	52,10	Mayólica, pegamento
10/09/2005	1 N° 17345		39,50	7,50	0,00	0,00	39,5	0,00	39,50	Mayólica y terminales plásticos
20/09/2005	1 N° 995		705,88	134,12	0,00	0,00	705,88	134,12	705,88	Vidrios y espejos
05/09/2004	1 N° 1442		768,49	146,01	0,00	0,00	768,49	146,01	768,49	48 m. piso cerámico
19/11/2005	1 N° 1005		1 594,12	302,88	0,00	0,00	1 594,12	0,00	1 594,12	Mampara fija y montaje
30/11/2005	1 N° 1014		1 512,65	287,39	0,00	0,00	1 512,65	0,00	1 512,65	Vidrios y accesorios

Que con escrito de 26 de setiembre de 2006 (folios 114 y 115) la recurrente señaló que los reparos con "Motivo 6", identificados con Ordenes N° 129 a N° 132, N° 139 a N° 148, N° 152, N° 159 y N° 161, es decir, respecto de las Facturas N° 1 N° 17213, N° 17257, N° 17258, N° 17293, N° 17302, N° 17335, N° 31236, N° 17343, N° 17345, N° 995, N° 1442, N° 1005 y N° 1014, 2 N° 11465, N° 11467, N° 1146 y 7 N° 1632, no podían considerarse como activos porque tales adquisiciones fueron utilizadas para el mantenimiento de los baños, reemplazo de vidrios de los ambientes de atención y que si no se realizaban el local no se encontraría en condiciones para la atención del público.

Que precisó que el reparo referido al Orden N° 128 (Factura 1 N° 747) debía ser por el valor de S/. 1 521,85, correspondiente a una cocina industrial, ya que la diferencia equivalía a la compra de quemadores adquiridos para el mantenimiento de otra cocina, habiéndolo enviado al gasto y que el reparo con Orden N° 67 (Factura 2 N° 25) no podía considerarse como activo fijo, puesto que la malla no tenía una vida útil de 5 años, estaba expuesta al sol y había sufrido deterioro, debiendo ser cambiada.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° 0522060001147 (folio 122), la Administración levantó el reparo referido a la factura con Orden N° 67 (Factura 2 N° 25) y modificó el importe del reparo del comprobante con Orden N° 128 (Factura 1 N° 747) de S/. 2 664,70 a S/. 1 521,85 manteniendo los demás reparos señalados en el Cuadro N° 4, debido a que no se acreditó la necesidad de los reemplazos y/o mantenimientos que se habrían efectuado.





# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Que como se ha señalado anteriormente, la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta respecto del citado reparo en el extremo referido a las Facturas 1 N° 2070 y N° 747, antes que se emitieran los valores respectivos, por lo que al no existir discrepancia con la determinación efectuada por la recurrente, no existen reparos efectuados sobre los que quepa discrepar o pronunciarse, no obstante, en este extremo, la apelada lo hizo respecto a la Factura 1 N° 2070, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, es nula en dicho extremo.

Que de otro lado, en relación a las Facturas 1 N° 2076, 002 N° 25, N° 11465, N° 11467 y N° 11466 y 001 N° 17213, N° 17257, N° 17258, N° 17293, N° 17302, N° 1632, N° 17335, N° 312336, N° 17343, N° 17345, N° 995, N° 1442, N° 1005 y N° 1014, si bien la Administración reparó el gasto del Impuesto a la Renta del año 2005, por considerar que los bienes adquiridos con tales facturas constituían mejoras al predio, toda vez que como se ha indicado anteriormente y dado que la recurrente no acreditó que los egresos correspondían a gastos de mantenimiento del inmueble que alquila y/o los bienes muebles que se encuentran en él y que se utilizan para generar ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, además que respecto a los egresos que se podrían vincular a las instalaciones del inmueble arrendado, en caso calificasen como mejoras, estas, según el contrato de arrendamiento antes citado, no eran de cargo de la recurrente, no correspondía que fueran considerados como parte de su costo o gasto, por lo que corresponde mantener el presente reparo.

## 5. Pagar remuneraciones en exceso

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio, y en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que según el inciso ñ) del mismo artículo, también eran deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista o socio o asociado de personas jurídicas, siempre que se acreditara el trabajo que realizaban en el negocio, siendo que en el caso que dichas remuneraciones excedieran el valor de mercado, la diferencia sería considerada dividiendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la mencionada ley modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribe que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes: 1.1) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa; 1.2) En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.3) En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.4) De no existir los referentes anteriores, será la remuneración

17



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa; y 1.5) De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

Que el numeral 2.2 del inciso 2 del artículo 19°-A del anotado reglamento, dispone que la remuneración del trabajador elegido como referente deberá corresponder a uno que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley.

Que por otro lado, el numeral 3 del inciso b) del artículo 19°-A del referido reglamento, prescribe que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando éste ocurra antes del cierre del ejercicio.

Que el mismo numeral agrega que para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b), y que todo exceso con relación a este último valor será considerado dividendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley, con las siguientes consecuencias: a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador; b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría; c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta; y, d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.

Que el inciso a) del artículo 49° del citado reglamento, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece respecto a la presentación de la declaración jurada, que deberá comprender todas las rentas, gravadas, exoneradas e inafectas y todo otro ingreso patrimonial del contribuyente, con inclusión de las rentas sujetas a pago definitivo y toda otra información patrimonial que sea requerida. Los perceptores de rentas de quinta categoría obligados a presentar la declaración, no incluirán en ella los importes correspondientes a remuneraciones percibidas consideradas dividendos, de conformidad con lo previsto en el segundo párrafo de los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley.

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 0522060001147, antes citado, la Administración requirió a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación original, cálculos, base legal y otros que estimara por conveniente, los reparos a los gastos por remuneraciones detallados en el Anexo N° 4, por la suma de S/. 113 916,00, que correspondían a las remuneraciones de la gerente general y administradora de la empresa, que mantenían vínculo consanguíneo entre sí (hermanas), que percibían la suma mensual de S/. 5 000,00 v S/. 4 500,00 respectivamente, considerándose como trabajador referente a  
a) quien ostentaba el cargo de "cocinera" y la remuneración mensual de S/. 506,00.

Que con escrito de 26 de setiembre de 2006 (folios 114 y 115), la recurrente indicó que el mencionado reparo no sería aplicable porque el reglamento señalaba un elemento para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, que sólo podía ser establecido por ley, de modo que se estaría violando el principio de legalidad.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° 0522060001147 (folio 122), la Administración indicó que la recurrente no sustentó lo solicitado, por lo que mantuvo dicha observación.

Que posteriormente, mediante la apelada, la Administración modificó el monto del reparo de S/. 113 916,00 a S/. 92 664,00 al considerar que en virtud del numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debía comparar las remuneraciones de la gerente general





# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

y administradora con el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubicaran dentro del nivel jerárquico anterior, el cual podía ser una de las cocineras o el mozo mejor remunerado, quienes para el presente caso, mantenían el mismo sueldo.

Que de acuerdo con la estructura considerada por la Administración para determinar el exceso de las remuneraciones, se considera un gerente general, un administrador, un supervisor de cocina, 2 cocineras, un ayudante de cocina y 2 mozos, la cual no ha sido cuestionada por la recurrente.

Que en tal sentido, dada la indicada estructura y, considerándose que de acuerdo con el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para establecer el valor de mercado de la remuneración de la gerente general no podía considerarse el de la administradora por ser hermanas, y que respecto de esta última no existe otro cargo similar, correspondía que utilizara el doble de la remuneración del cargo inferior, para ambos casos, constituido por la cocinera o el mozo, entre los cuales no existe diferencia remunerativa, por lo que contrariamente a lo señalado por la recurrente, la Administración procedió con arreglo a ley al modificar el valor de dicho reparo, debiéndose indicar que la imposibilidad de modificar, revocar o sustituir los actos de la Administración establecida en el artículo 108º del Código Tributario no resulta aplicable cuando al resolverse una reclamación el órgano encargado de resolver reduce y/o levanta, total o parcialmente, reparos impugnados, efectuados al emitirse los valores reclamados, como en el caso de autos, por lo que lo alegado carece de sustento.

Que en tal sentido, el presente reparo se encuentra arreglado a ley, debiéndose mantenerlo y confirmar la apelada también en este extremo.

Que de otro lado, el argumento de la recurrente en el sentido que no corresponde aplicar el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, respecto del valor de mercado, por vulnerar los principios de legalidad y reserva de ley, puesto que tales aspectos debieron encontrarse definidos en la ley y no en dicho reglamento, no resulta atendible en esta instancia, debido a que mediante el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-AA/TC<sup>6</sup>, en virtud de lo señalado en el Fundamento 34 en el que llegó a la conclusión que este último precedente desnaturalizaba la competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incurso en la función jurisdiccional y que, conforme con ella, carecían de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad, en consecuencia, en ningún caso, los tribunales administrativos tenían la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución.

Que en cuanto a que el auditor no ha señalado en qué supuesto del reglamento se basa para determinar el valor de mercado, ello carece de sustento, dado que si se ha señalado la norma aplicable en el Anexo Nº 4 al Requerimiento Nº 0522060001147 (folio 127) y al emitirse el valor impugnado.

## 6. Gastos que no son del ejercicio

Que conforme se advierte del "Motivo 1" del Anexo Nº 3 que forma parte del punto 3 del Requerimiento Nº 0522060001147 (folios 128 a 130), la Administración solicitó a la recurrente para que sustentara documentariamente y por escrito con carácter de declaración jurada, de manera suficiente y competente, con la correspondiente base legal, movimiento contable, cálculos, los reparos referidos a los gastos que no corresponden al ejercicio 2005, que son los siguientes:

<sup>6</sup> En dicho precedente el Tribunal Constitucional estableció que todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública tenía la facultad y deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnerara manifiestamente.



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Cuadro Nº 5

Fecha	Comprobante de Pago				Según SUNAT		Reparo		Incidencia en Impuesto a la Renta (S/.)
	Factura	Razón Social	Valor de Compra (S/.)	I.G.V. (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V. (S/.)	Valor de Compra (S/.)	I.G.V. (S/.)	
02/01/2005	1 N° 719		800,00	95,20	250,00	95,20	550,00	0,00	550,00
02/01/2005	1 N° 720		784,80	149,11	0,00	0,00	784,80	0,00 <sup>7</sup>	784,80
07/12/2004	47 N° 26242		97,82	18,58	0,00	18,58	97,82	0,00	97,82
07/12/2004	47 N° 26243		103,36	19,64		19,64	103,36	0,00	103,36
08/12/2004	47 N° 26252		95,13	18,07		18,07	95,13	0,00	95,13
15/12/2004	47 N° 26396		156,39	29,71		29,71	156,39	0,00	156,39
15/12/2004	47 N° 26397		100,84	19,16		19,16	100,84	0,00	100,84
16/12/2004	47 N° 26421		108,15	20,55		20,55	108,15	0,00	108,15
16/12/2004	47 N° 26422		100,42	19,08		19,08	100,42	0,00	100,42
30/12/2004	47 N° 26728		58,74	11,16		11,16	58,74	0,00	58,74
31/12/2004	47 N° 26749		89,41	16,99		16,99	89,41	0,00	89,41
31/12/2004	47 N° 26759		74,20	14,10		14,10	74,20	0,00	74,20
31/12/2004	47 N° 26760		47,82	9,08		9,08	47,82	0,00	47,82
20/12/2004	4 N° 33		3 192,07				3 192,07	0,00	3 192,07
27/12/2004	1 N° 11		3 352,94	637,06		637,06	3 352,94	0,00	3 352,94
28/12/2004	1 N° 12		3 352,94	637,06		637,06	3 352,94		3 352,94
07/12/2004	8 N° 9467		3 822,80	726,33			3 822,80	726,33	3 822,80
30/11/2004	8 N° 9386		3 830,40	727,78			3 830,40	727,78	3 830,40
30/11/2004	8 N° 9387		3 952,00	750,88			3 952,00	750,88	3 952,00
07/12/2004	8 N° 9469		3 807,60	723,44			3 807,60	723,44	3 807,60
14/12/2004	8 N° 9604		3 876,00	736,44			3 876,00	736,44	3 876,00
14/12/2004	8 N° 9603		3 841,80	729,94			3 841,80	729,94	3 841,80
14/12/2004	8 N° 9498		3 807,60	723,44			3 807,60	723,44	3 807,60
14/12/2004	8 N° 9496		3 822,80	726,33			3 822,80	726,33	3 822,80
21/12/2004	8 N° 9547		3 923,40	745,45			3 923,40	745,45	3 923,40
21/12/2004	8 N° 9631		3 463,20	658,01			3 463,20	658,01	3 463,20
21/12/2004	8 N° 9549		3 907,80	742,48			3 907,80	742,48	3 907,80
21/12/2004	8 N° 9633		3 478,80	660,97			3 478,80	660,97	3 478,80
28/12/2004	8 N° 9590		3 923,40	745,45			3 923,40	745,45	3 923,40
28/12/2004	8 N° 9592		3 907,80	742,48			3 907,80	742,48	3 907,80
28/12/2004	8 N° 9670		2 761,20	524,63			2 761,20	524,63	2 761,20
28/12/2004	8 N° 9671		2 776,80	527,59			2 776,80	527,59	2 776,80
28/12/2004	8 N° 9672		2 769,00	526,11			2 769,00	526,11	2 769,00
28/12/2004	8 N° 9673		3 135,60	595,76			3 135,60	595,76	3 135,60
09/12/2004	7 N° 3086		1 705,71	324,09		324,09	1 705,71		1 705,71
10/12/2004	7 N° 3808		1 277,14	242,66		242,66	1 277,14		1 277,14
12/12/2004	7 N° 3819		1 264,29	240,21		240,21	1 264,29		1 264,29

<sup>7</sup> La Administración no consideró el reparo al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por la suma de S/. 149,11 contenido en la Factura 1 N° 720 de 2 de enero de 2005, según se advierte de la Cédula de Determinación Final del Crédito Fiscal del Impuesto General a las Ventas (folio 84), así como de las resoluciones de determinación impugnadas, por lo que no será materia de análisis ni pronunciamiento.

 20



# Tribunal Fiscal

Nº 03457-2-2016

Que del escrito de 26 de setiembre de 2006 (folios 114 y 115) se aprecia que la recurrente no ofreció documentación que sustentara lo solicitado por la Administración, por lo que en el punto 3 del resultado del indicado requerimiento (folio 122), ésta mantuvo dichos reparos.

Que posteriormente, mediante Formulario PDT 656 N° 5001219 de 5 de diciembre de 2006, la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, en la que adicionó a la renta neta imponible los importes contenidos en las Facturas 1 N° 719 y N° 720, 47 N° 26242, N° 26243, N° 26252, N° 26396, N° 26397, N° 26421, N° 26422, N° 26728, N° 26749, N° 26759, N° 26760 y 7 N° 3086, N° 3808 y N° 3819, por lo que al no existir discrepancia con la determinación efectuada por la recurrente en dichos extremos, no existe reparo sobre el que quepa discrepar o emitir pronunciamiento.

Que sin embargo, corresponde establecer si el reparo respecto de las Facturas 4 N° 33, 1 N° 11, N° 12, 8 N° 9467, N° 9386, N° 9387, N° 9469, N° 9604, N° 9603, N° 9498, N° 9496, N° 9547, N° 9631, N° 9549, N° 9633, N° 9590, N° 9592, N° 9670, N° 9671 y N° 9673 se encuentra arreglado a ley.

Que respecto de la primera de las indicadas facturas, esto es, la Factura 4 N° 33, se aprecia que fue reparada por no acreditar la fehaciencia de la operación, lo cual como se ha señalado anteriormente, ha sido mantenido, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre los cuestionamientos al reparo referido a deducir dicho gasto en un ejercicio distinto al que correspondía, por cuanto si aquel no es fehaciente, resulta inconsistente analizar si corresponde ser deducido en un ejercicio u otro, ya que el primer reparo efectuado y mantenido por esta instancia, excluye al segundo.

Que respecto de las demás facturas a que se hace referencia en autos se aprecia que fueron reparadas adicionalmente por constituir gastos ajenos al giro del negocio, de modo que, habiéndose acreditado previamente que en efecto no existía causalidad entre éstos con las actividades de la recurrente, no corresponde emitir pronunciamiento en este extremo, toda vez que si un egreso no tiene relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, resulta inconsistente analizar si corresponde ser deducido en un ejercicio u otro, ya que el primer reparo citado, mantenido en esta instancia, excluye al segundo.

Que por lo expuesto, corresponde mantener la apelada en este extremo, por los fundamentos expuestos en la presente resolución.

## Multas

Que las Resoluciones de Multa N° 052-002-0002510 a N° 052-002-0002519 (folios 1119 a 1130) fueron giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, con relación al Impuesto General a las Ventas de enero a abril y junio a octubre de 2005 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, dispone que constituye infracción tributaria no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del referido código, modificada por Decreto Legislativo N° 953, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, la sanción aplicable a la indicada infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente de haber obtenido la devolución, precisándose en la Nota 15 de dicha tabla que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo,

b   21 



# Tribunal Fiscal

N° 03457-2-2016

crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar, y tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que habida cuenta que las Resoluciones de Multa N° 052-002-0002510 a N° 052-002-0002518, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustentan en parte en las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0002748 a N° 052-003-0002757, antes analizadas, giradas por reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por no acreditar la fehaciencia de las operaciones, gastos ajenos al giro del negocio y mejoras realizadas al predio que según contrato constituyen pagos a cuenta del alquiler impugnados, los cuales han sido mantenidos en esta instancia, corresponde igualmente mantener dichos valores y confirmar la apelada en este extremo.

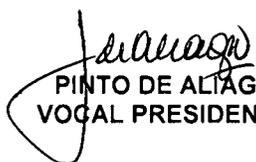
Que la Resolución de Multa N° 052-002-0002519, también girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se sustenta en parte en los reparos al Impuesto a la Renta contenidos en la Resolución de Determinación N° 052-003-0002758, la cual ha sido mantenida en todos los extremos impugnados por lo que corresponde mantenerla y confirmar la apelada también en dicho extremo.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada.

## RESUELVE:

Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000939/SUNAT de 14 de enero de 2008, en los extremos que se pronuncia sobre las Facturas N° 1 N° 1105 y 387 vinculadas a operaciones no fehacientes, Facturas 1 N° 897, N° 898, N° 2865, N° 2070, N° 2875 y N° 2850 vinculadas a compras que según el contrato de alquiler serían a cuenta del arrendamiento para efectos del Impuesto General a las Ventas, así como las Facturas 1 N° 1105 y N° 387 vinculadas a operaciones no fehacientes y la Factura 1 N° 2070 por deducir como gastos egresos que debieron activarse para efectos del Impuesto a la Renta, y **CONFIRMARLA** en los extremos cuestionados, por los fundamentos expuestos en la presente resolución, en lo demás que contiene.

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

  
PINTO DE ALIAGA  
VOCAL PRESIDENTA

  
VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA  
VOCAL

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
Quintana Aquehua  
Secretaria Relatora  
VLR/SQ/JD/njt.