



# Tribunal Fiscal

Nº 02697-5-2017

**EXPEDIENTE N°** : 16568-2012  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Tacna  
**FECHA** : Lima, 24 de marzo de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por (R.U.C. N°  
contra la Resolución de Intendencia N° 1160140004030/SUNAT de 28 de setiembre de 2012, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 y las Resoluciones de Multa N° 114-002-0016746 y 114-002-0016748, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y por las infracciones tipificadas por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las compras y gastos observados son propios y necesarios en la actividad que desarrolla para producir y mantener la fuente de sus ingresos, de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, además que no indica cual es la irregularidad formal en la emisión o registro de los comprobantes de pago y cita las Resoluciones N° 4546-3-2003, 216-3-2000, 4807-1-2006 y 11592-3-2007.

Que refiere que durante el procedimiento de fiscalización presentó todas las facturas de venta y el respectivo registro, donde se verifican que los trabajos y/o servicios realizados, requerían de dichas compras que la Administración pretende desconocer amparándose en el artículo 141° del Código Tributario, y cita las Resoluciones N° 16591-3-2010, 3104-4-2010, 8281-5-2008, 9013-3-2007 y 4807-1-2006.

Que respecto a la Resolución de Multa N° 114-002-016746 manifiesta que ha sido emitida sin observar los datos consignados en la declaración jurada y el pago efectuado correspondiente al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2010.

Que la Administración señala que la recurrente no sustentó con la documentación respectiva que permitan demostrar la fehaciencia de las operaciones, y que las órdenes de compra y/o servicios presentadas no demuestran efectivamente que dichos bienes o servicios hayan sido utilizados, sumado al hecho que no se ha acreditado el traslado de los bienes al lugar de utilización de los mismos.

Que respecto al reparo por diferencias entre lo consignado en sus registros y lo consignado en la declaración jurada señaló que la recurrente no presentó sustento de tal diferencia, por lo que se confirma el reparo.

Que en el caso materia de autos se tiene que mediante Carta N° 110113115290-01 SUNAT<sup>1</sup>, y los Requerimientos N° 1121110000243<sup>2</sup>, 1122120000045<sup>3</sup> (fojas 195 a 200, 204, 205 y 216), la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

<sup>1</sup> Notificada mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto por inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 217).

<sup>2</sup> Notificado mediante acuse de recibo, de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 206).

<sup>3</sup> Notificado en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante cedulón, de conformidad con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario (foja 201).



# Tribunal Fiscal

N° 02697-5-2017

Que como producto de la referida fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 233 a 235), al haber determinado reparos por: i) Gastos no sustentados fehacientemente – Causalidad; ii) Gastos por honorarios no sustentados fehacientemente – Causalidad; iii) Diferencias entre la renta neta declarada y la renta neta determinada según libros, así como las Resoluciones de Multa N° 114-002-0016746 y 114-002-0016748, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 230 a 232)<sup>4</sup>.

Que en el presente caso, la materia de grado se circunscribe a establecer si los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747, así como la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que dio origen a las Resoluciones de Multa N° 114-002-0016746 y 114-002-0016748, se encuentran arregladas a ley.

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

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que en tal sentido, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta debe existir una relación de causalidad entre éste y la renta generada, en tanto así queda acreditado el destino del gasto, es decir, la utilización de prestaciones, además de su proporcionalidad y razonabilidad.

## **Gastos no sustentados fehacientemente – Causalidad y Gastos por honorarios no sustentados fehacientemente – Causalidad**

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 (fojas 233 y 234), se verifica que la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por “gastos no sustentados fehacientemente – causalidad” y por “gastos por honorarios no sustentados fehacientemente – causalidad”, y teniendo como sustento los artículos 20°, 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 (foja 233), respecto al reparo por “gastos no sustentados fehacientemente – causalidad”, se ha señalado que: *“De acuerdo al resultado del requerimiento, del análisis de la documentación e información presentada, se observa que la contribuyente presentó guías de remisión por el traslado de bienes a su domicilio fiscal..., sin embargo, en dichos documentos no se identifica la unidad de transporte (tipo de vehículo, placa de rodaje, propietario y/o transportista), en la que se efectuó el traslado de los bienes. Asimismo, se debe señalar que la contribuyente no ha exhibido guías de remisión respecto al traslado de los bienes al lugar donde se utilizaron los bienes, ni documentación que acrediten o identifiquen el establecimiento o local donde se utilizaron dichos bienes o servicios..., no exhibió ni presentó documentos tales como proformas, cotizaciones, presupuesto, valorizaciones de servicios, recibos, comprobantes de depósito en cuenta, estados de cuenta, ni documentación probatoria suficiente que acredite la efectiva prestación del*

<sup>4</sup> Cabe indicar que durante el procedimiento de fiscalización se emitió también la Resolución de Multa N° 114-002-0016747 emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sin embargo, conforme se verifica de la apelación y de la hoja de información sumaria presentada por la recurrente (fojas 362 a 367), no ha sido impugnada, por lo que no corresponde ser analizada en la presente resolución.



# Tribunal Fiscal

N° 02697-5-2017

*servicio*", asimismo señala en el mismo Anexo N° 4 que "...no se encuentra sustentada con documentación fehaciente la relación de causalidad con la generación de la renta gravada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta".

Que asimismo en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 (foja 233), respecto al reparo por gastos por honorarios no sustentados fehacientemente – causalidad, se ha señalado que: "Se debe señalar que la contribuyente no ha exhibido guías de remisión respecto al traslado de los bienes al lugar donde se utilizaron los bienes, ni documentos que acrediten o identifiquen el establecimiento o local donde se utilizaron dichos bienes o servicios. Por otra parte, no exhibió ni presentó documentos tales como proformas, cotizaciones, presupuestos, valorizaciones de servicios, contratos, adendas, informes, documentos que acrediten la cancelación y/o pago de los servicios, recibos, comprobantes de depósito en cuenta, estados de cuenta, ni documentación probatoria suficiente que acredite la efectiva prestación del servicio, asimismo señala en el mismo Anexo N° 4 que "...no se encuentra sustentada con documentación fehaciente la relación de causalidad con la generación de la renta gravada, ni la vinculación de dichos gastos con los ingresos del ejercicio de acuerdo a lo establecido en los artículos 20° y 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta".

Que la Administración mediante la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 ha efectuado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente correspondiente del año 2010, señalando por un lado que la recurrente no ha sustentado la efectiva prestación del servicio, y por otro lado que no acreditó la relación de causalidad con la generación de la renta gravada, ni su vinculación con los ingresos del ejercicio, lo que resulta contradictorio, dado que tales afirmaciones implican que por un lado se afirma que no se acreditó la efectiva prestación del servicio y simultáneamente no se cuestiona la existencia del servicio prestado, sino la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y su vinculación con los ingresos del ejercicio.

Que en consecuencia, se aprecia que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, toda vez que existe una evidente contradicción entre el sustento del mismo, ya que por un lado consigna que se trata de operaciones no fehacientes, y por otro que la recurrente no cumplió con acreditar la causalidad y la relación de los gastos con los ingresos del ejercicio, lo que implica que no se duda de la existencia de los servicios prestados, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo no corresponde emitir pronunciamiento respecto a los argumentos emitidos por la recurrente en este extremo.

## **Diferencias entre la renta neta declarada y la renta neta determinada según libros**

Que de los Anexos N° 2 a 4 de la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 (fojas 233 y 234), se verifica que la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por diferencias entre la renta neta declarada y la renta neta determinada según libros.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 03 al Requerimiento N° 1122120000045 (foja 195), la Administración solicitó a la recurrente que sustente contable, tributaria y con la documentación fehaciente, la diferencia entre la renta neta según la verificación de sus libros, registros y los comprobantes de pago de ventas exhibidos por la recurrente y la renta neta según la declaración jurada anual presentada.

Que cabe precisar que mediante el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 1122120000045 (foja 190), se dejó constancia que la recurrente no sustentó la diferencia por lo que se efectuaba el reparo con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por el importe de S/. 14 706.00, importe que fue consignado en la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747 (foja 233), y posteriormente

3



# Tribunal Fiscal

Nº 02697-5-2017

mediante la resolución apelada la Administración declaró fundada en parte la reclamación modificando el reparo al importe de S/. 1 008,00.

Que se aprecia que el reparo de sustenta en la diferencia existente entre el monto considerado como ventas del ejercicio según verificación de S/. 335 436,00 y el consignado en la declaración jurada PDT 668 N° 750160302 como ventas o ingresos por servicios<sup>5</sup> de S/. 334 428,00, foja 314.

Que de la "Cédula de Análisis de las Cuentas de Ingresos (Clase 7) – Ejercicio 2010" (foja 182), se verifica que si bien la Administración señala que los datos han sido tomados de Libro Mayor y del Registro de Ventas exhibidos por la recurrente, de lo consignado en dicha cédula se evidencia que como "70 Ventas" se consideró la suma de S/. 334 427,00 y "según Registro de Ventas" S/. 335 436,00, siendo que la Administración para efectuar el reparo consideró los ingresos señalados en el Registro de Ventas.

Que al respecto, es necesario señalar que el Registro de Ventas tiene como finalidad controlar las operaciones que se encuentran directamente vinculadas con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, mientras que los ingresos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, provienen de los ingresos contabilizados en el Libro Diario, que son trasladados al Libro Mayor, los cuales son elaborados siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, entre los que se puede mencionar el lineamiento establecido por la Norma Internacional de Contabilidad – NIC N° 18, que regula los aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos en el caso de venta de bienes y prestación de servicios.

Que asimismo, para el Registro de Ventas resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, no obstante, tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación como ingreso, ya que, por ejemplo, mientras que para el Impuesto General a las Ventas los anticipos recibidos de clientes dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto a la obligación de registrar la operación, para efectos contables los cobros que se realizan antes de que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el Libro Diario como una obligación con terceros (es decir, en una cuenta del pasivo) y sólo una vez producida la entrega del bien o la prestación de servicio contratado se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos.

Que de lo expuesto se desprende que no es válido concluir, sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los ingresos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondan a operaciones que deben estar gravadas con éste último<sup>6</sup>.

Que en tal sentido, dado que el referido reparo solo se sustenta en la diferencia entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los ingresos declarados por la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, este no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Multa N° 114-002-0016748**

Que la Resolución de Multa N° 114-002-0016748 (foja 232), fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, contenidos en la Resolución de Determinación N° 114-003-0009747.

<sup>5</sup> Foja 14.

<sup>6</sup> Similar criterio ha sido señalado en las Resoluciones N° 07330-2-2014, 11359-2-2007 y 11433-3-2012.



# Tribunal Fiscal

Nº 02697-5-2017

Que toda vez que los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio de 2010, contenidos en la Resolución de Determinación Nº 114-03-0009747, han sido revocados en esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de Resolución de Multa Nº 114-002-0016748 y dejar sin efecto dicho valor.

## Resolución de Multa Nº 114-002-0016746

Que la Resolución de Multa Nº 114-002-0016746 (foja 230), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y se sustentan en el reparo por diferencia entre la base imponible determinada según libros, registros y comprobantes de pago exhibidos y la base imponible declarada respecto al pago a cuenta de abril de 2010, contenido en la Resolución de Determinación Nº 114-003-0009745.

Que si bien la recurrente no ha impugnado la Resolución de Determinación Nº 114-003-0009745<sup>7</sup>, corresponde analizar el reparo contenido en la misma, en aplicación del criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 04170-1-2011, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 2 de abril de 2011, según el cual procede el análisis y pronunciamiento respecto de los reparos que sustentan la emisión de resoluciones de multa giradas por los numerales 1 ó 2 del artículo 178º del Código Tributario, cuando las resoluciones de determinación que se emitieron por los mismos reparos no han sido impugnadas.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 03 al Requerimiento Nº 1122120000045 (foja 195), la Administración solicitó a la recurrente que sustente contable, tributaria y con la documentación fehaciente, la diferencia entre la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del año 2010 determinada según la verificación de sus libros, registros y los comprobantes de pago exhibidos por la recurrente y la base imponible declarada; y mediante el Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 1122120000045 (foja 190), se dejó constancia que la recurrente no sustentó la diferencia respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de abril de 2010 por el importe de S/. 413,00, por lo que se efectuaba el reparo correspondiente.

Que al respecto cabe indicar que la Administración consignó que el análisis derivaba de sus libros contables, conforme se ha señalado de la revisión de la Cédula de Análisis de las Cuentas de Ingresos (Clase 7) – Ejercicio 2010 (foja 182), se verifica que en dicha cédula se ha considerado los datos del Libro Mayor correspondientes al mes de abril de 2010 por la suma de S/. 6 744,00, mientras que según su declaración jurada ascendía a S/. 6 331,00 (foja 185), detectándose la diferencia antes citada, por lo que teniendo en cuenta el análisis efectuado con relación al reparo por diferencias entre la renta neta declarada y la renta neta determinada según libros, la determinación de tal diferencia se encuentra arreglada a ley.

Que en consecuencia dado que dicha diferencia sustenta la Resolución de Multa Nº 114-002-0016746, corresponde confirmar la apelada he dicho extremo.

Con las vocales Márquez Pacheco y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

## RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 1160140004030/SUNAT de 28 de setiembre de 2012 en el extremo de la Resolución de Determinación Nº 114-003-0009747 y la Resolución de Multa Nº 114-002-0016748 y dejar sin efecto los citados valores.

<sup>7</sup> Conforme lo señalada la Administración en la apelada (fojas 355 y 356/reverso), hecho que no es discutido por la recurrente.

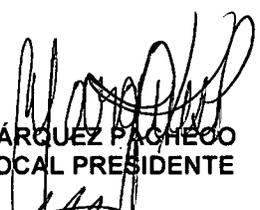


# Tribunal Fiscal

Nº 02697-5-2017

2. **CONFIRMARLA** la Resolución de Intendencia N° 1160140004030/SUNAT respecto de la Resolución de Multa N° 114-002-0016746.

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



MÁRQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE



BARRANTES TAKATA  
VOCAL



TERRY RAMOS  
VOCAL



Jiménez Suárez  
Secretaria Relatora  
TR/JS/DM/jcs.