



Tribunal Fiscal

Nº 01179-2-2017

EXPEDIENTE Nº : 10960-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : San Martín
FECHA : Lima, 8 de febrero de 2017

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal Nº 186-014-0002851/SUNAT de 6 de mayo de 2014, emitida por la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 184-003-0002170 y las Resoluciones de Multa Nº 184-002-0007359 a Nº 184-002-0007362, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y por las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175º, el numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que los referidos valores se emitieron como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente en la que efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos sin exhibir el respectivo comprobante de pago, gastos por los que no sustentó el principio de causalidad, por diferencias entre los gastos consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los anotados en el Libro Diario, por diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario y gastos y costos anotados en el Libro Diario sin presentar documentación sustentatoria, adicionalmente, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175º y el numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que la Administración desconoció la totalidad de los gastos que incurrió para la generación de su renta sin haber considerado que para comercializar sus productos fue necesario incurrir en estos.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado mediante Carta Nº 130183091030-01 SUNAT y Requerimiento Nº 1821130000056, de fojas 478 y 482, la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos sin exhibir el comprobante de pago, gastos por los que no acreditó el principio de causalidad, diferencias entre los gastos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los anotados en el Libro Diario, por diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario y gastos y costos anotados en el Libro Diario sin exhibir documentación sustentatoria, además, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175º, así como el numeral 1 de los artículos 177º y 178º del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados, de fojas 507 a 510 y 522.

Que si bien la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 por notas de crédito emitidas por la recurrente y no entregadas a sus clientes, éste fue dejado sin efecto por la apelada, de fojas 725 a 738.

Resolución de Determinación Nº 184-003-0002170 - Impuesto a la Renta del ejercicio 2011

Gastos sin exhibir el respectivo comprobante de pago y gastos por los que no sustentó el principio de causalidad y su intervención en la generación de renta

Que el artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, establece 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.

f a e¹



Tribunal Fiscal

Nº 01179-2-2017

Que la décimo octava disposición transitoria y final de la citada norma, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37º de la ley, éstos deben 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 refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que según lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44º de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que conforme con las normas glosadas y de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y N° 10673-1-2013, entre otras, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y N° 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que aquellos serán deducibles si existe relación de causalidad entre estos y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad o empresa, mientras que para otras no.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 2565-3-2003 y N° 691-2-99, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios

Que en las Resoluciones N° 04549-3-2003 y N° 07840-3-2010, este Tribunal ha indicado que los gastos de representación no sólo deben acreditarse con el comprobante de pago, sino también demostrarse la vinculación con la generación de rentas para aceptar su deducción.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 1822130000080, notificado el 22 de abril de 2013, de fojas 464 a 470 y 472, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la necesidad del gasto y/o su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente (causalidad) de acuerdo con lo establecido en el artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta, por las facturas anotadas en el Registro de Compras y en el Libro Diario, detalladas en su Anexo N° 1, de fojas 460 a 463, los que fueron contabilizados en la Cuenta Contable 63 - Servicios Prestados por Terceros y Cuenta Contable - 63.71 Publicidad.

Que asimismo, en el punto 7 del indicado requerimiento, de foja 465, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara fehacientemente los gastos contenidos en las facturas detalladas en el Anexo N° 2, de fojas 458 y 459, de acuerdo con el artículo 37º de la aludida ley.

Que en respuesta, mediante escrito ingresado el 3 de mayo de 2013, de fojas 356 a 358, la recurrente señaló que los gastos observados en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 1822130000080 eran indispensables para el mantenimiento de la fuente para lo cual adjuntó parte de las facturas observadas en dicho requerimiento.

Que en el inciso a) del punto 5 del Resultado del Requerimiento N° 1822130000080, de fojas 439 a 446, la Administración señaló que la recurrente no sustentó los gastos observados con los comprobantes de pago originales correspondientes a los registrados en la Cuenta Contable 63 - Servicios Prestados por

[Handwritten signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 01179-2-2017

Terceros, por lo que reparó el gasto deducible para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 por el monto de S/. 249 999,70, según detalle en el Anexo N° 3, de fojas 434 a 436.

Que en el punto 7 del anotado resultado del requerimiento, de fojas 442 y 443, la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó los gastos observados con los comprobantes de pago originales del mes de diciembre de 2011, ni cumplió con exhibir copia de éstos entregados por sus proveedores, por lo que reparó el gasto deducible para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 por el monto de S/. 16 840,02, detallado en el Anexo N° 5, de foja 431.

Que por otro lado, en el inciso b) del punto 5 del mencionado resultado de requerimiento, la Administración indicó que si bien la recurrente exhibió los comprobantes de pago y Guías de Remisión - Remitente emitidas por los proveedores

no sustentó la causalidad de los gastos de la Cuenta Contable 63.71 - Publicidad, por lo que también reparó el gasto deducible para determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 por el monto de S/. 199 999,97, detallado en el Anexo N° 4, de fojas 432 y 433.

Que según se indica en el Informe de Auditoría, de fojas 486 a 494 y en el Comprobante de Información Registrada, de fojas 800 y 801, la recurrente tiene como actividad económica principal la fabricación de vehículos automotores.

Que de la documentación que obra en autos, no se advierte que la recurrente hubiera presentado alguna documentación relativa a los gastos antes señalados, a fin de acreditar que éstos cumplieran con el principio de causalidad, requisito indispensable para su deducción, de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de haber sido expresamente requerida para tal efecto.

Que en consecuencia, al no haberse acreditado ni sustentado la causalidad de los mencionados gastos, corresponde mantener el indicado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Diferencias entre los gastos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 y los anotados en el Libro Diario

Que la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuar el aludido reparo y, toda vez que se ha verificado que se encuentra arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario

Que en el punto 9 del Requerimiento N° 1822130000080, de fojas 464 y 465, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las diferencias observadas entre los importes mensualizados consignados en su Registro de Ventas y las ventas anotadas en su Libro Diario.

Que en el punto 9 del resultado del referido requerimiento, de fojas 440 y 441, la Administración indicó que la recurrente no sustentó las referidas diferencias, por lo que reparó los ingresos que formaban parte de la base imponible del Impuesto a la Renta y de la liquidación de los pagos a cuenta mensuales de dicho impuesto por el importe de S/. 626,00.

Que conforme con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02508-3-2014, N° 11433-3-2012 y N° 18161-3-2011, el Libro Mayor constituye un libro principal de contabilidad que refleja las cuentas que han tenido movimiento en un ejercicio, al que se trasladan por orden riguroso de fechas, los asientos del Libro Diario referentes a cada una de las cuentas del balance y es elaborado conforme con 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 no necesariamente coincide con las reglas del Impuesto General a las Ventas, en el que entre otros hay que tomar en cuenta la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, tal como la emisión del comprobante

↓ α e



Tribunal Fiscal

Nº 01179-2-2017

de pago, la entrega del bien, la percepción del ingreso, por lo que el reparo que efectúe la Administración debe estar sustentado en una identificación de la operación que resulta gravada.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 06483-1-2003 y Nº 09846-4-2007, este Tribunal ha establecido que mientras para los Registros de Ventas y Compras resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación en los libros (de ingresos, gastos y/o costos, según corresponda), 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 consignar dicha operación en el Registro de Ventas, para efectos contables los cobros que se realizan antes que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se anotan en el Libro Diario y en el Libro Mayor, como una obligación con terceros (es decir, en una cuenta del pasivo) y sólo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado, se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos, por lo que no resulta válido concluir, sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y el Registro de Ventas corresponden a operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta o con el Impuesto General a las Ventas, según sea el caso, dado que la afectación de las operaciones con uno u otro impuesto puede producirse en momentos distintos y originar las citadas diferencias.

Que si bien la Administración sustenta el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta en las diferencias encontradas entre el Registro de Ventas y el Libro Diario, debido a que la recurrente no las sustentó, no se advierte en autos que para verificar la determinación del citado impuesto aquella hubiera comprobado que tales ingresos (Cuentas de la Clase 7) estaban afectos al mencionado impuesto y que la obligación tributaria nació en la oportunidad atribuida, por lo que en aplicación del criterio jurisprudencial antes citado, corresponde levantarlo y revocar la apelada en tal extremo.

Gastos y costos anotados en el Libro Diario sin exhibir documentación sustentatoria

Que en el punto 8 del Requerimiento Nº 1822130000080, de fojas 464 y 465, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la contabilización de los registros contables anotados en su Libro Diario, según el cuadro contenido en el referido requerimiento y señaló que de no sustentar los gastos y costos detallados en dicho cuadro procedería a reparar el Impuesto a la Renta.

Que en el punto 8 del resultado del referido requerimiento, de fojas 440 y 441, la Administración indicó que la recurrente no sustentó los costos y gastos observados con los comprobantes de pago originales ni exhibió copia de éstos entregados a sus proveedores, por lo que reparó los gastos contabilizados en la Cuenta 639 – Otros Gastos por el monto de S/. 82,26 y en la Cuenta 6399 - Servicios Varios por la suma de S/. 5 158,67.

Que además, reparó el importe contabilizado en la Cuenta 6091 - Costos Vinculados por la suma de S/. 29 177,24.

Que al respecto se aprecia que la recurrente registró gastos contabilizados en la Cuenta 639 – Otros Gastos y en la Cuenta 6399 – Servicios Varios por los importes de S/. 82,26 y S/. 5 158,67, respectivamente, sin embargo, estos no fueron sustentados fehacientemente a pesar que fue requerida para ello, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que por otro lado, se aprecia que la Administración también reparó los importes contabilizados en la Cuenta 6091 – Costos Vinculados por la suma de S/. 29 177,24.

Que sin embargo, este Tribunal, en la Resolución Nº 05820-5-2002, ha establecido que no es razonable que se repare directamente operaciones que se hayan registrado en la Cuenta 60 - Compras, sin acreditarse que dichas adquisiciones influyeron también en la determinación de la renta neta del período fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 01179-2-2017

Que la Cuenta 60 – Compras, de acuerdo con el Plan Contable General Revisado, no es una cuenta que afecte los resultados del ejercicio directamente, debido a que dicha cuenta representa las compras de bienes que efectúa la empresa y cuyos importes son transferidos a las respectivas Cuentas de Existencias (Clase 2), por lo que solo cuando se consuman o vendan se deberá registrar su valor de adquisición como costos y/o gastos en el período correspondiente, cargándose a la Cuenta 61 – Variación de Existencia o Cuenta 69 – Costo de Ventas y abonándose a las cuentas de la Clase 2, según corresponda.

Que en tal sentido, la Administración antes de efectuar el reparo en la Cuenta 6091 – Costos Vinculados, debió verificar si lo anotado dentro de la referida cuenta, afectó o no a la renta neta del período, lo cual no ocurrió en el presente caso, por lo que corresponde levantar este extremo del reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Resolución de Multa N° 184-002-0007362 - Infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

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, establece que constituye infracción 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; la cual se sanciona, entre otros, con una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a personas y entidades receptoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada, de fojas 800 y 801.

Que la anotada resolución de multa, de foja 510, fue emitida por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, calculada sobre la base de los reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, contenidos en la Resolución de Determinación N° 184-003-0002170, que han sido analizados en los considerandos precedentes y dado que los reparos por diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario así como por costos anotados en el Libro Diario sin exhibir documentación sustentatoria y han sido levantados, y los demás reparos mantenidos, corresponde que se excluye del monto de la sanción aplicable la suma que corresponde los reparos levantados conforme con lo expuesto en la presente resolución y que se mantenga en lo demás que contiene.

Resoluciones de Multa N° 184-002-0007361 y N° 184-002-0007359 - Infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175° del Código Tributario

Que la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuar las indicadas infracciones, de fojas 507 y 509, y toda vez que se ha verificado que se encuentran arregladas a ley, corresponde mantenerlas y confirmar la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N° 184-002-0007360 - Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario

Que la recurrente no ha formulado argumento alguno para desvirtuar la anotada infracción, de foja 508, y toda vez que se ha verificado que se encuentra arreglada a ley, corresponde mantenerla y confirmar la apelada también en este extremo.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Velásquez López Raygada con su voto discrepante en parte, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.




Tribunal Fiscal

Nº 01179-2-2017

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal Nº 186-014-0002851/SUNAT de 6 de mayo de 2014, en el extremo referido a los reparos por diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario y por costos anotados en el Libro Diario sin exhibir documentación sustentatoria y multas vinculadas, **CONFIRMALA**, en el extremo impugnado, en lo demás que contiene y **DISPONER** que la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


Quintana Aguehua
Secretaria Relatora
PdeA/SQ/SF/njt.



Tribunal Fiscal

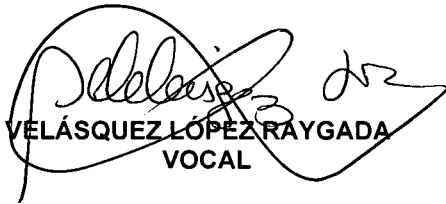
Nº 01179-2-2017

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que en el caso de autos no se aprecia que en la reclamación o la apelación la recurrente hubiera cuestionado los reparos efectuados por diferencias entre los gastos consignados en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2011 y los anotados en el Libro Diario, por diferencias entre los ingresos anotados en el Registro de Ventas y los anotados en el Libro Diario y por los importes contabilizados en la Cuenta 609 – Costos Vinculados, así como las sanciones vinculadas a ellos por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que habida cuenta que la apelada emite pronunciamiento en torno a los extremos antes mencionados, soy de opinión que, en aplicación de numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse prescindido totalmente del procedimiento legalmente establecido, se declare nula en esos extremos, y en virtud de lo establecido en el artículo 147° del anotado código, no se emita pronunciamiento en la presente instancia sobre ellos.

Que por otro lado, no se aprecia que al apelar la recurrente hubiera impugnado las sanciones impuestas por cometer las infracciones tipificadas en los numerales 2 y 5 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que soy de opinión que no se emita pronunciamiento en torno a ellas, estando al voto en mayoría en lo demás que contiene.



VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



Quintana Anreghua
Secretaría Relatora
VLR/SQ/SF/njt.