



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

EXPEDIENTE N° : 7362-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 19 de mayo de 2015

VISTA la apelación parcial interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° 025-014-0009480/SUNAT emitida el 28 de noviembre de 2008 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933, 022-003-0004934 y 022-003-0004944 y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0005866 y 022-002-0005878, giradas por Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo, abril y julio de 2006, y por las infracciones tipificadas en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, y en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto a la presunción de ventas omitidas por diferencias en cuentas bancarias, que dentro de la fiscalización la Administración no le otorgó los plazos necesarios para sustentar las diferencias halladas; que consideró que habiendo sustentado el 75% de la información requerida sería suficiente para la Administración, sin embargo, ésta determinó ventas sobre base presunta aún cuando en forma paralela se formularon reparos al crédito fiscal supuestamente sobre base cierta, lo que demuestra un interés excesivamente fiscalista de acotar la mayor deuda tributaria posible; que la Administración debe evaluar si efectúa la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta o base presunta, siendo que en este último caso debe atenerse a los supuestos previstos en el artículo 64° del Código Tributario; y que durante el plazo probatorio de la apelación cumplirá con presentar las pruebas necesarias para sustentar las diferencias en las cuentas bancarias.

Que alega con relación al reparo al crédito fiscal por no haber efectuado detracciones, que se dedica principalmente a la comercialización de plomo; que adquiere de distintos proveedores barras de plomo (como insumo) y baterías en desuso (de las cuales extrae el plomo) y en menor medida también adquiere barras de cobre, siendo que la Administración desconoce el crédito fiscal por no haber efectuado la detracción del Impuesto General a las Ventas por las referidas compras; que el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT) opera conforme a determinados anexos, los cuales están estructurados en función a partidas arancelarias, por lo que no cualquier comercialización de bienes está sujeta a dicho sistema sino que dependerá de si el bien materia de transacción corresponde a la partida arancelaria contenida en tales anexos; que no se aprecia ni en fiscalización ni en etapa de reclamación, que la Administración hubiera analizado cuál sería la partida arancelaria en que correspondería encuadrar los bienes adquiridos por la empresa, ni qué pruebas se habrían llevado a cabo para dicha conclusión; que en la resolución apelada se hace una descripción respecto de las barras de plomo y cobre, pero no se señala cuál es la partida arancelaria aplicable, pretendiendo definir el tratamiento tributario en función a lo ocurrido en otras transacciones con un sujeto distinto a los proveedores de los bienes cuya clasificación está en discusión, como es el caso de su cliente por consiguiente, los valores impugnados son nulos en el extremo del mencionado reparo por falta de motivación.

Que precisa que las barras de plomo y cobre están ubicadas en partidas arancelarias que no están sujetas al SPOT; que si se revisa el grupo de partidas 7806.00 referidas a "las demás manufacturas de plomo" se encontrará que la sub partida 7806.00.00.20.00 se refiere específicamente a las "barras, perfiles y alambres" evidentemente de plomo, la cual al cotejarse con aquellas contenidas en el Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, se concluye que las barras de plomo no

¹ Hoy Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

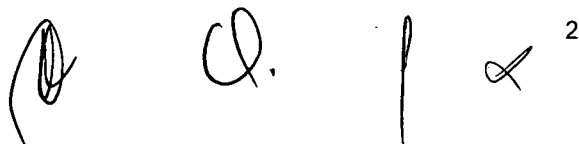
han sido recogidas en el citado anexo, y por ende, su comercialización no está sujeta al SPOT; y que lo mismo ocurre con las barras de cobre. Agrega que en el supuesto negado que los argumentos expuestos no fueran atendidos, el SPOT en sí mismo supone una vulneración a los derechos constitucionales de propiedad y no confiscatoriedad y de los principios de reserva de ley e igualdad; que siendo el SPOT una medida administrativa que impone ciertos deberes de colaboración para los contribuyentes, cualquier incumplimiento respecto de la misma debe generar sanciones acordes al grado de incumplimiento, pero de ninguna manera debería aplicarse una sanción que signifique el desconocimiento del derecho al crédito fiscal; y que el incumplimiento de la detracción representa una infracción de tipo formal para la empresa, por lo que resulta desproporcional que pueda originar la pérdida de un derecho sustancial como es la aplicación del crédito fiscal.

Que agrega en cuanto al reparo al crédito fiscal por tratarse de gastos que no cumplen con el principio de causalidad, que sobre la adquisición de medicinas la Administración no ha contemplado la naturaleza de su actividad que está relacionada con el contacto de minerales como el plomo, por lo que no sólo requiere de un botiquín de primeros auxilios; que está demostrado que el contacto con el plomo está relacionado a enfermedades neurodegenerativas tales como las enfermedades de alzheimer, parkinson y esquizofrenia, siendo los síntomas comunes: irritabilidad, dolores de cabeza, sueño insuficiente, debilidad muscular, disminución del apetito y la energía, entre otros, por lo tanto, es necesario que la empresa cuente con medicinas para el alzheimer, complementos nutricionales, suplementos vitamínicos, antimigrañosos, antidepresivos, antiinfecciosos, entre otros; y que resulta exagerado que la Administración le exija acreditar el control de la entrega de medicinas o su registro en las planillas de pago, requisito no previsto en la norma.

Que en relación con los materiales de construcción, pinturas y otros artículos de ferretería, ha demostrado que contrató obreros para las labores de construcción, a los que se pagó mediante recibos por honorarios; y que sobre los gastos en vehículos, especialmente por petróleo diesel 2, la Administración se sustenta en que no existe ingreso alguno por la prestación de servicios de fundición, sin embargo, no ha tomado en cuenta que la empresa adquiere baterías en desuso, las cuales es necesario fundir para obtener el plomo, es decir, que el horno de fundición lo utiliza dentro del proceso productivo y no para prestar servicios a terceros; y que en cuanto al resto del combustible, la empresa tiene como giro la comercialización de metales como el plomo, cobre y aluminio, por lo que debe adquirir camiones y vehículos para movilizar la mercadería y su personal, respectivamente; y que resulta excesivo que la Administración pretenda que identifique cada adquisición de combustible con determinado vehículo.

Que la Administración refiere con relación a la presunción por diferencias en cuentas bancarias, que ha determinado ventas omitidas sobre base presunta por haberse configurado las causales contempladas en los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario; que luego de analizar la documentación presentada por la recurrente se detectó que un grupo de depósitos no estaba sustentado, por lo que se solicitó a la recurrente que presente sus descargos, sin embargo, vencido el plazo otorgado se mantuvieron depósitos sin sustento, por lo que se aplicó el procedimiento previsto en el artículo 71° del Código Tributario.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por no haber efectuado detracciones, señala que la recurrente compró lingotes de chatarra, barras de cobre y plomo, bienes que se encuentran inmersos en el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, por tanto, se trataron de ventas sujetas al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias (SPOT), por lo que la recurrente debió realizar la detracción del Impuesto General a las Ventas a sus proveedores y el depósito en el Banco de la Nación, lo que no hizo; y que habida cuenta que su principal cliente, que representa el 95.46% de sus ventas, le efectuó detracciones por la compra de barras de plomo y desechos de cobre, del mismo modo, la recurrente se encontraba obligada a efectuar detracciones a sus proveedores por los referidos bienes.

 2



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Que respecto al reparo al crédito fiscal por tratarse de gastos que no cumplen con el principio de causalidad, señaló que la adquisición de ropa o vestimenta califica como gastos personales; que la adquisición de medicinas tales como tratamiento contra el alzheimer, parkinson, suplementos vitamínicos, antiinflamatorios, antidepresivos, antibióticos, antialérgicos, antimicóticos, entre otros, no constituyen medicina general destinada a la implementación del botiquín de la empresa; que por los gastos en materiales de construcción, pinturas y otros de ferretería, la recurrente no presentó documentación que permitiera a la Administración establecer que los materiales observados fueran utilizados en la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente; y que por los gastos en vehículos automotores, la recurrente no adjuntó documentación que demuestre el uso de combustible para diversos fines vinculados con la actividad económica de la empresa.

Que de la documentación que obra en autos se verifica que mediante la Carta N° 070021198232-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0221070000899 (folios 2015 a 2017 y 2022), notificados el 28 de marzo de 2007, la Administración dio inicio a la fiscalización del Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo de 2006 a febrero de 2007, siendo que como resultado se determinó los siguientes reparos: i) Ventas o ingresos omitidos presuntos al detectarse diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero; ii) Por no haber realizado la detracción (SPOT) a su proveedor ni el depósito de la misma dentro del plazo establecido; y iii) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad, emitiéndose las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933 a 022-003-0004944 por el Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo de 2006 a febrero de 2007, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0005866 a 022-002-0005889 por las infracciones tipificadas en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940 y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el 10 de agosto de 2007 la recurrente interpuso reclamación contra los citados valores, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° 025-014-0009480/SUNAT de 28 de noviembre de 2008 (folios 2302 a 2318), se declaró infundado el recurso en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933, 022-003-0004934 y 022-003-0004944, y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0005866 y 022-002-0005878², e inadmisibles en el extremo de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004935 a 022-003-0004943 y las Resoluciones de Multa N° 022-002-0005867 a 022-002-0005877 y 022-002-0005879 a 022-002-0005889.

Que la recurrente interpuso apelación contra la citada Resolución de Intendencia N° 025-014-0009480/SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación (folios 2346 a 2368). En tal sentido, corresponde a esta instancia establecer si los reparos y las infracciones que se imputan a la recurrente, en el extremo apelado, han sido determinados con arreglo a ley.

Presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias

Que mediante los Anexos N° 1 y 2 de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933, 022-003-0004934 y 022-003-0004944 giradas por Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo, abril y julio de 2006, se indica que se formuló reparo al débito fiscal al determinarse ventas omitidas por detectarse diferencias en cuentas del sistema financiero, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0222070002893 y 0222070003198, y citando como base legal los numerales 2 y 8 del artículo 64°, el numeral 5 del artículo 65° y los artículos 65°-A y 71° del Código Tributario, entre otras normas (folios 2047 y 2048).

Que al respecto, el artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes: 1) Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma; y 2) Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias

² Extremo materia de impugnación en el presente expediente.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que el artículo 64° del Código Tributario, sustituido por el Decreto Legislativo N° 941³, establece que la Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, entre otros supuestos, cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2); y cuando el deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales, siendo que dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros (numeral 8).

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 03371-2-2005 y 08756-3-2007, entre otras, ha establecido que para determinar una deuda tributaria sobre base presunta, el Código Tributario exige en primer lugar, la comprobación previa de uno de los supuestos previstos en el artículo 64° del citado código y en segundo lugar, la aplicación de un procedimiento de presunción expresamente contemplado en una norma.

Que por lo tanto, previamente al análisis del procedimiento de presunción utilizado por la Administración, corresponde establecer si se encuentra acreditada alguna de las causales invocadas por ésta.

Que en el Punto 5 del Requerimiento N° 0222070002893, notificado el 23 de mayo de 2007 (folios 1956 a 1960), la Administración señaló que según la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, presentada mediante el Formulario PDT 658 N° 03003198 de 11 de abril de 2007, el saldo de caja bancos al 31 de diciembre de 2006 es de S/. 1 158 316,00, sin embargo, según el Libro Caja N° 01, legalizado por el Notario Público y registrado bajo el N° 2656-04, el saldo de caja al 31 de diciembre de 2006 asciende a S/. 1 195 187,06. Por lo tanto, se determina que el saldo de la Cuenta 10 – Caja y Bancos declarado por la recurrente, ofrece dudas respecto a su veracidad, supuesto previsto en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario. Por otro lado, agrega que durante la revisión de la documentación exhibida en su domicilio fiscal, la cual fue solicitada mediante el Requerimiento N° 0222070000899, se detectó que los Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances se encontraban con un atraso mayor al permitido por la Resolución de Superintendencia N° 234-2006-SUNAT, por lo que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario y en el supuesto previsto en el numeral 8 del artículo 64° del Código Tributario; siendo que mediante el Requerimiento N° 0222070002501, notificado el 7 de mayo de 2007, se solicitó a la recurrente que subsane la infracción detectada y pague la multa correspondiente, lo que fue cumplido por ésta.

Que en este orden de ideas, la Administración establece que los hechos descritos configuran los supuestos previstos en los numerales 2 y 8 del artículo 64° del Código Tributario para determinar la obligación tributaria sobre base presunta.

Que sobre el particular, cabe indicar además que en diversos pronunciamientos de este Tribunal, como los contenidos en las Resoluciones N° 12359-3-2007 y 09309-3-2004, se ha señalado que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben registrar todas sus operaciones con contenido económico, y que los libros y registros contables deben reflejar fielmente las operaciones de la empresa y brindar información fehaciente y confiable.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 07107-3-2008 y 06906-10-2014, entre otras, este Tribunal ha establecido que no reflejar en la contabilidad movimientos crea dudas sobre la determinación efectuada

³ Publicado el 20 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

por el contribuyente respecto a su exactitud, lo que faculta a la Administración a utilizar un procedimiento de determinación sobre base presunta, al configurarse la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario.

Que de la revisión de los folios del Libro Caja que obran en autos (folios 15 y 37) se aprecia que la recurrente registró el importe de S/. 1 195 187,06 como saldo de caja al 31 de diciembre de 2006, en tanto que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, presentada mediante el Formulario PDT 658 N° 03003198 de 11 de abril de 2007 (folio 1818), se consignó que el saldo de la Cuenta 10 - Caja y Bancos al 31 de diciembre de 2006 era de S/. 1 158 316,00.

Que por lo tanto, la referida declaración tributaria presentada por la contribuyente ofrece dudas respecto a su veracidad o exactitud, supuesto contemplado en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario; en tal sentido, habiéndose configurado el supuesto habilitante para la determinación sobre base presunta, y atendiendo a que el Código Tributario sólo exige que se configure alguno de los supuestos previstos por el citado artículo 64°, no resulta necesario efectuar el análisis de la otra causal invocada por la Administración, correspondiendo establecer si el procedimiento seguido para determinar las ventas omitidas presuntas se ajusta a lo dispuesto por el artículo 71° del Código Tributario, norma en que se sustenta la determinación.

Que de acuerdo con el numeral 6 del artículo 65° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 941, la Administración podrá practicar la determinación en base, entre otras, a la presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero.

Que el artículo 71° del citado código, sustituido por el Decreto Legislativo N° 941, dispone que cuando se establezca diferencia entre los depósitos en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero operadas por el deudor tributario y/o terceros vinculados y los depósitos debidamente sustentados, la Administración podrá presumir ventas o ingresos omitidos por el monto de la diferencia. También será de aplicación la presunción, cuando estando el deudor tributario obligado o requerido por la Administración, a declarar o registrar las referidas cuentas no lo hubiera hecho. Para efectos del aludido artículo se entiende por empresas del sistema financiero a las Empresas de Operaciones Múltiples a que se refiere el literal a) del artículo 16° de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros - Ley N° 26702 y normas modificatorias.

Que asimismo, el artículo 65°-A del anotado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 941, señala que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los efectos señalados en dicho artículo, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas o ingresos presuntos que sea distinta. El inciso a) dispone que para efectos del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, las ventas o ingresos determinados incrementarán las ventas o ingresos declarados, registrados o comprobados en cada uno de los meses comprendidos en el requerimiento en forma proporcional a las ventas o ingresos declarados o registrados. En caso que el deudor tributario no tenga ventas o ingresos declarados o registrados, la atribución será en forma proporcional a los meses comprendidos en el requerimiento. En estos casos la omisión de ventas o ingresos no dará derecho a cómputo de crédito fiscal alguno.

Que según se desprende del artículo 71° antes citado, en tanto el contribuyente esté obligado a sustentar cada uno de los depósitos efectuados en sus cuentas bancarias, la Administración se encuentra facultada a determinar ventas o ingresos omitidos sobre la base de todo monto no sustentado, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados en las cuentas bancarias del contribuyente y los que se encuentran debidamente sustentados.

    5



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Que en ese sentido, este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 03627-1-2010 y 05327-3-2012, entre otras, que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura por la falta de sustento por parte del contribuyente respecto del dinero depositado en sus cuentas bancarias.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03555-5-2004 y 10934-3-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que el supuesto para la aplicación de la presunción por diferencias en cuentas bancarias se configura cuando el contribuyente no sustenta, en la forma exigida por la Administración, los depósitos bancarios, independientemente si en el periodo revisado sus ingresos fueron mayores o menores que los abonos realizados en sus cuentas.

Que por otro lado, es preciso anotar que los abonos en cuentas bancarias pueden tener distinta naturaleza y origen tales como intereses ganados, transferencias y giros, préstamos, depósitos en efectivo o de cheques, créditos documentarios, cobro de facturas y recibos, descuentos de letras, devolución de cobros o cargos indebidos, extorno o anulaciones de operaciones diversas, entre otros, es decir, que no todos necesariamente constituyen depósitos, por lo que tal como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 08795-2-2009 y 17861-1-2012, no resulta razonable considerar como depósitos bancarios al total de los abonos en cuentas corrientes.

Que de autos se aprecia que en el Punto 5 del Requerimiento N° 0222070002893 notificado el 23 de mayo de 2007 (folios 1956 a 1960), la Administración señala que mediante el Requerimiento N° 0222070002292, notificado el 24 de abril de 2007, solicitó a la recurrente que indique el origen de cada uno de los abonos que figuran en sus estados de cuentas corrientes en dólares y en soles que posee en las empresas del sistema financiero y que fueron exhibidos en su domicilio fiscal; que al vencimiento del plazo otorgado la recurrente presentó un escrito al que adjuntó un cuadro señalando el origen de la mayoría de depósitos realizados, y acompañó copias de los comprobantes de pago que dan origen a dichos abonos, los cheques y los vouchers correspondientes; no obstante, luego de analizar la documentación presentada detectó que un grupo de abonos no fueron sustentados; en consecuencia, solicitó a la recurrente que presente su descargo respecto a la diferencia de abonos bancarios no sustentados que suman un total de S/. 947 413,00, detallados en el Anexo N° 6 del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 1929 y 1930).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002893, notificado el 5 de junio de 2007 (folios 1919 y 1920), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó copia de comprobantes de depósitos bancarios de algunos depósitos observados, y que luego de revisar tales documentos determinó que sólo había sustentado 2 depósitos efectuados el 10 de julio y el 7 de noviembre de 2006 por las sumas de S/. 471,24 y US\$ 401,75 correspondientes a las Facturas N° 001-000251 y 001-00304 respectivamente, por lo que existe una diferencia no sustentada ascendente a S/. 945 650,00. En consecuencia, a la diferencia no sustentada se le aplicó el procedimiento previsto en los artículos 71° y 65°-A del Código Tributario; por consiguiente, para efectos del Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo de 2006 a febrero de 2007, las ventas omitidas determinadas incrementan las ventas en cada uno de los meses de manera proporcional a las ventas declaradas.

Que luego, mediante el Requerimiento N° 0222070003198 dictado al amparo del artículo 75° del Código Tributario (folios 1888 y 1892), la Administración solicitó a la recurrente que presente por escrito sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002893. Al cierre del citado requerimiento efectuado el 19 de junio de 2007 (folios 1876 y 1877) se dejó constancia que la recurrente no presentó documentación adicional alguna que sustente los depósitos bancarios observados; en consecuencia, se determinaron ventas omitidas presuntas al detectarse diferencias en cuentas abiertas en empresas del sistema financiero, conforme a lo detallado en el siguiente cuadro:

 6



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Periodo	Base Imponible según DDJJ (S/.)	Porcentaje (%)	Ventas omitidas según SUNAT (S/.)	Base Imponible según SUNAT (S/.)
Marzo 2006	613 713,00	2.805%	26 522,00	640 235,00
Abril 2006	1 371 665,00	6.268%	59 277,00	1 430 942,00
Mayo 2006	1 333 267,00	6.093%	57 617,00	1 390 884,00
Junio 2006	208 792,00	0.954%	9 023,00	217 815,00
Julio 2006	27 288,00	0.125%	1 179,00	28 467,00
Agosto 2006	2 661 747,00	12.164%	115 028,00	2 776 775,00
Setiembre 2006	2 172 332,00	9.927%	93 878,00	2 266 209,00
Octubre 2006	3 075 564,00	14.055%	132 911,00	3 208 475,00
Noviembre 2006	2 607 361,00	11.915%	112 678,00	2 720 038,00
Diciembre 2006	3 927 250,00	17.947%	169 717,00	4 096 966,00
Enero 2007	1 894 921,00	8.660%	81 889,00	1 976 810,00
Febrero 2007	1 988 465,00	9.087%	85 932,00	2 074 397,00
TOTALES	21 882 363,00	100,00%	945 650,00	22 828 014,00

Que de autos se aprecia que en respuesta al Requerimiento N° 0222070002292, el 2 de mayo de 2007 la recurrente presentó cuadros en los que detalló los depósitos bancarios en sus cuentas del Banco de Crédito del Perú y Banco Scotiabank (folios 599 a 603), de cuya revisión se verifica que respecto de un grupo de depósitos no explicó el concepto o transacción que habría dado origen a los mismos, ni señaló los comprobantes de pago con los que estarían relacionados u otra referencia documentaria, habiendo reconocido que tales depósitos no estaban registrados en sus libros contables; que posteriormente, en escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222070002893, presentado el 29 de mayo de 2007 (folios 889 a 894), la recurrente elaboró una relación detallada de la mayoría de los abonos bancarios observados, indicando que correspondían a depósitos de efectivo en cuentas corrientes, cheques de gerencia de EDEGEL, transferencias para participar en licitaciones, apertura de cuentas, depósitos de cheques, a la que acompañó copias de vouchers bancarios, cheques y facturas, solicitando un plazo adicional dado que había requerido documentación a las entidades bancarias respectivas.

Que si bien en esta ocasión la recurrente mencionó diversos conceptos a fin de explicar el motivo de los depósitos bancarios observados (folio 877), sólo presentó vouchers o constancias de algunos de ellos, mas no comprobantes de pago, contratos u otros documentos que acrediten las operaciones, transacciones o acuerdos comerciales a los que obedecieron dichos depósitos (folios 847 a 876), excepto por los abonos efectuados el 10 de julio y el 7 de noviembre de 2006 por los importes de S/. 471,24 y US\$ 401,75 correspondientes a las Facturas N° 001-000251 y 001-00304, que fueron levantados en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 865 a 871). Por otro lado, si bien la recurrente sostiene que el depósito efectuado el 15 de diciembre de 2006 por el monto de S/. 8 254,00 en la Cuenta N° 191-1448696-0-1 del Banco de Crédito del Perú, se trataría de un error, pues correspondería a un cheque por el importe de US\$ 8 254,00, no ha demostrado el extorno o anulación del depósito en soles que alega (folios 872 a 876). Asimismo, en escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222070003198, presentado el 11 de junio de 2007 (folios 1003 a 1007), se limitó a presentar los mismos documentos.

Que de lo señalado se advierte que los depósitos bancarios materia de observación comprenden depósitos en efectivo, depósitos de cheques y transferencias, esto es, desembolsos efectuados por terceros en razón a supuestas ventas, siendo que durante la fiscalización la Administración solicitó reiteradamente a la recurrente que sustentara con la documentación respectiva el motivo u origen de tales depósitos, otorgándole los plazos establecidos por ley; sin embargo, ésta sólo acreditó parcialmente lo requerido, con lo cual queda constatada la existencia de depósitos bancarios no sustentados.

 7



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Que en consecuencia, para efecto del Impuesto General a las Ventas, la Administración se encontraba facultada a determinar ventas omitidas sobre la base de los importes no sustentados por la recurrente, es decir, por la diferencia entre los depósitos bancarios efectuados y los no sustentados, cuya imputación se realizó de manera proporcional al nivel de ventas mensuales declaradas, conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento N° 0222070003198 detallado precedentemente (folios 1876 y 1877).

Que en tal sentido, se verifica que el procedimiento de presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias aplicado por la Administración al amparo del artículo 71° del Código Tributario, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que adicionalmente, debe precisarse que si bien en el caso de autos la Administración ha determinado la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo de 2006 a febrero de 2007 sustentándose en reparos sobre base cierta y base presunta, en reiteradas resoluciones de este Tribunal, como en las N° 01766-4-2006 y 03786-4-2007, se ha dejado indicado que aún cuando el artículo 63° del Código Tributario no establece expresamente la prohibición de utilizar simultáneamente ambas formas de determinación (base cierta y base presunta), de la lectura de los artículos que regulan la determinación fluye que ello no es procedente si su aplicación generase una distorsión en la imposición, como resultaría ser una doble acotación sobre la base de los mismos elementos; no obstante, en el caso de autos la determinación sobre base presunta efectuada por la Administración incide en el débito fiscal (ventas omitidas), en tanto que los reparos sobre base cierta inciden en el crédito fiscal, por lo que se desestima una doble acotación.

Por no haber realizado la detracción (SPOT) a su proveedor ni el depósito de la misma dentro del plazo establecido

Que mediante los Anexos N° 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933, 022-003-0004934 y 022-003-0004944 giradas por el Impuesto General a las Ventas de los periodos marzo, abril y julio de 2006, se indica que se formuló reparo al crédito fiscal al no haberse efectuado las detracciones respectivas, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0222070002893 y 0222070003198, y citando como base legal el numeral 1 de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, entre otras normas (folios 2046 y 2048).

Que de autos se aprecia que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0222070002501 (folios 1988 a 1992), notificado el 7 de mayo de 2007, la Administración señaló que de la revisión de los libros, registros contables, comprobantes de pago de compras y documentación proporcionados por la recurrente, se detectó que ésta tiene como actividad económica principal la compra y venta de desperdicios y desechos de metales, y asimismo, adquiere baterías usadas, tal como lo demuestran los comprobantes de pago que se detallan en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folios 1983 a 1986), los cuales se encuentran anotados en su Registro de Compras; que observó que los comprobantes de pago en referencia corresponden a bienes sujetos al SPOT, de acuerdo con el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, sin embargo, la recurrente no realizó detracciones por las adquisiciones en mención. Por lo tanto, en aplicación del numeral 1 de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo N° 940, se observa el uso indebido del crédito fiscal de las facturas de compras señaladas en el citado Anexo N° 2, debido a que para tener derecho a su utilización se han tenido que efectuar las detracciones con el depósito respectivo; y en tal sentido, solicitó a la recurrente que exhiba las constancias de depósito de las detracciones efectuadas a los proveedores.

Que en escrito de respuesta presentado el 11 de mayo de 2007 (folios 736 a 740), la recurrente señaló que conforme lo indica el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0222070002501, específicamente en el rubro "detalle" de los comprobantes de pago de compras, lo que la empresa adquirió fueron barras de plomo y cobre, así como baterías usadas; que dado que estas últimas son consideradas "residuos" respecto de tales compras procedió a efectuar la detracción del Impuesto General a las Ventas, para lo cual adjunta

 8



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

copia de las constancias de depósito respectivas; que situación distinta ocurre con las compras de barras de plomo y cobre, toda vez que no adquirió desechos o residuos de esos metales, sino barras o lingotes; que son sus proveedores los que adquieren desechos o residuos de metales, los que una vez refinados son vendidos; consecuentemente, al no estar comprendidas las barras de plomo y cobre en el SPOT, no estaba obligada a efectuar detracción.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002501, notificado el 23 de mayo de 2007 (folios 1980 a 1982), se dejó constancia que la recurrente ha reconocido que adquirió barras de plomo y cobre así como baterías usadas; que conforme con el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, la venta de bienes tales como lingotes de chatarra (sub partida 72.04.50.00.00), desperdicios y desechos de cobre (sub partida 74.04.00.00.00), desperdicios y desechos de plomo (sub partida 78.02.00.00.00) y desperdicios y desechos de pilas, baterías de pilas, acumuladores y eléctricos de pilas (sub partida 85.48.10.00.00), están sujetas al SPOT; que según los comprobantes de pago de compras exhibidos, las barras de plomo, aluminio y cobre que comercializa la recurrente fueron obtenidas de la fundición de los desperdicios y desechos de plomo y cobre respectivamente; y que su cliente con R.U.C. N° si efectúa la detracción respectiva al momento de adquirirles las barras de plomo y cobre que comercializa la recurrente; por lo tanto, las barras de chatarra está sujetas al SPOT; y en consecuencia, la recurrente estaba obligada a realizar la detracción por las adquisiciones de barras de plomo y cobre, las cuales están detalladas en el Anexo N° 2 adjunto (folios 1975 a 1978).

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0222070002893, notificado el 23 de mayo de 2007 (folios 1969 a 1972), la Administración solicitó a la recurrente que presente declaraciones rectificatorias del Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo de 2006 a febrero de 2007, disminuyendo el crédito fiscal declarado correspondiente a los comprobantes de pago observados, y que proceda a realizar el pago del tributo omitido y las multas respectivas.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002893, notificado el 5 de junio de 2007, la Administración indicó que la recurrente reitera en escrito de respuesta que las compras de barras o lingotes de plomo y cobre, elaboradas de desechos, residuos y chatarra de esos metales por parte de sus proveedores, no se encuentran sujetas al SPOT, por lo que no efectuó la detracción del Impuesto General a las Ventas. No obstante, agrega que la recurrente al comercializar dichos bienes a su cliente le emite comprobantes de pago en donde consigna el sello "operación sujeta al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central Cta. Cte. 0000398837 Banco de la Nación", es decir, su cliente le realiza detracciones por la compra de barras de plomo; que en las constancias de depósito al Banco de la Nación que le entrega dicho cliente, indica como servicio "010 desechos metálicos" y como operación "01 venta/prestación"; y que al emitir sus facturas la recurrente consigna como descripción del producto que vende "plomo recuperado", siendo que conforme con el Diccionario de la Real Academia Española el término "recuperado" es el participio pasado del verbo "recuperar" el cual tiene 6 significados y uno de ellos se refiere a "volver a poner en servicio lo que ya estaba inservible"; por consiguiente, la recurrente compra y vende barras de plomo y cobre, recuperados y elaborados de la fundición de desechos de dichos metales, por lo que debió efectuar la detracción a sus proveedores. En consecuencia, procede a desconocer el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo de 2006 a febrero de 2007, en relación con los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 2 adjunto (folios 1914 a 1918).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 0222070003198 dictado al amparo del artículo 75° del Código Tributario, notificado el 5 de junio de 2007 (folio 1891), se comunicó a la recurrente el reparo al crédito fiscal en mención, entre otros, solicitándole que presente sus descargos a las observaciones formuladas. Al cierre del citado requerimiento (folios 1882 a 1885), se dejó constancia que la recurrente había manifestado que lo que vendió a fueron barras de plomo y no desechos metálicos; no obstante, la Administración ha elaborado un análisis de las ventas efectuadas a la referida empresa (principal cliente), las que representan en promedio el 95.46% de las ventas totales en los

R. Q. f. x 9



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

períodos fiscalizados, de lo que concluye que los bienes vendidos a corresponden a bienes sujetos al SPOT, como lo demuestran las detracciones efectuadas por dicho cliente a la recurrente; por lo tanto, en la adquisición de tales bienes ésta debió realizar la detracción respectiva a sus proveedores y el depósito de la misma en el Banco de la Nación. En tal sentido, se repara el crédito fiscal de los períodos marzo de 2006 a febrero de 2007, de acuerdo con el siguiente detalle:

Período	Crédito fiscal no aceptado por no haber realizado la detracción del IGV (S/.)
Marzo 2006	95 319,00
Abril 2006	230 075,00
Mayo 2006	223 146,00
Junio 2006	11 176,00
Julio 2006	239,00
Agosto 2006	435 203,00
Setiembre 2006	357 767,00
Octubre 2006	462 912,00
Noviembre 2006	362 511,00
Diciembre 2006	684 356,00
Enero 2007	253 064,00
Febrero 2007	259 831,00

Que al respecto, el numeral 2.2 del artículo 2° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por el Decreto Supremo N° 155-2004-EF, referente al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), dispone que la generación de fondos para el pago de deudas tributarias se realizará a través de depósitos que deberán efectuar los sujetos obligados, respecto de las operaciones sujetas al Sistema, en las cuentas bancarias que para tal efecto se abrirán en el Banco de la Nación o en las entidades a que se refiere el numeral 8.4 del artículo 8° de la citada norma.

Que el inciso a) del artículo 3° del citado decreto legislativo señala que se entenderá por operaciones sujetas al SPOT, entre otras, a la venta de bienes muebles o inmuebles, prestación de servicios o contratos de construcción gravados con el Impuesto General a las Ventas y/o el Impuesto Selectivo al Consumo o cuyo ingreso constituya renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del inciso a) del numeral 5.1 del artículo 5° de la referida norma establece que son sujetos obligados a realizar el depósito, entre otros, el adquirente del bien mueble o inmueble, usuario del servicio o quien encarga la construcción, tratándose de las operaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 3° antes citado. El inciso a) del numeral 5.2 del artículo 5° en mención, señala que tratándose del primer párrafo del inciso a) del numeral 5.1, el monto del depósito correspondiente será detruido del importe de la operación e ingresado en la cuenta bancaria que para tal efecto abrirá el Banco de la Nación a nombre del proveedor, prestador del servicio o quien ejecute el contrato de construcción, salvo en el caso que la SUNAT autorice al proveedor a efectuar el depósito, en cuyo caso le será de aplicación lo señalado en el inciso b).

Que el inciso a) del numeral 7.1 del artículo 7° del citado decreto legislativo, dispone que tratándose de venta de bienes muebles, el depósito deberá efectuarse: a.1) Con anterioridad al traslado del bien fuera del Centro de Producción; a.2) Con posterioridad a la recepción del bien por parte del adquirente, dentro del plazo que señale la SUNAT; a.3) Con posterioridad a la anotación del comprobante de pago en el Registro de Compras, dentro del plazo que establezca la SUNAT; a.4) Hasta la fecha de pago parcial o



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

total al proveedor; y a.5) En la fecha del retiro o en la fecha en que se emita el comprobante de pago, lo que ocurra primero, en el caso del retiro de bienes considerado venta de acuerdo al inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que por su parte, el inciso j.1) del artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que aprueba las normas reglamentarias del Decreto Legislativo N° 940, según texto vigente para el caso de autos, señala que se entenderá por importe de operación, tratándose de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, a la suma total que queda obligado a pagar el adquirente o usuario de servicio, y cualquier otro cargo vinculado a la operación que se consigne en el comprobante de pago que la sustente o en otro documento, incluidos los tributos que graven la operación.

Que el inciso a) del artículo 7° de la citada resolución de superintendencia señala que tratándose de los bienes señalados en el Anexo 2, las operaciones sujetas al Sistema son la venta gravada con el Impuesto General a las Ventas; y el artículo 9° precisa que el monto del depósito resultará de aplicar los porcentajes que se indican para cada uno de los bienes sujetos al Sistema señalados en el Anexo 2, sobre el importe de la operación.

Que de otro lado, el numeral 1 de la Primera Disposición Final del referido Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por la Ley N° 28605, dispone que en las operaciones sujetas al Sistema, los adquirentes de bienes, usuarios de servicios o quienes encarguen la construcción, obligados a efectuar la detracción, podrán ejercer el derecho al crédito fiscal o saldo a favor del exportador, a que se refieren los artículos 18°, 19°, 23°, 34° y 35° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, o cualquier otro beneficio vinculado con la devolución de dicho impuesto, en el periodo en que hayan anotado el comprobante de pago respectivo en el Registro de Compras de acuerdo con las normas que regulan el mencionado impuesto, siempre que el depósito se efectúe en el momento establecido por la SUNAT de conformidad con el artículo 7°; en caso contrario, el derecho se ejercerá a partir del periodo en que se acredita el depósito.

Que el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, sustituido por la Resolución de Superintendencia N° 207-2004/SUNAT, señala como bienes sujetos al Sistema sólo los residuos, subproductos, desechos, recortes y desperdicios comprendidos en las subpartidas nacionales

2303.10.00.00/2303.30.00.00,	2305.00.00.00/2308.00.90.00,	2401.30.00.00,
3915.10.00.00/3915.90.00.00,	4004.00.00.00,	4017.00.00.00,
4706.10.00.00/4707.90.00.00,	5202.10.00.00/5202.99.00.00,	5301.30.00.00,
5505.20.00.00,	6310.10.00.00,	6310.90.00.00,
6808.00.00.00,	7001.00.10.00,	7112.30.00.00/7112.99.00.00,
7204.10.00.00/7204.50.00.00,	7404.00.00.00,	7503.00.00.00,
7602.00.00.00,	7802.00.00.00,	7902.00.00.00,
8002.00.00.00,	8101.97.00.00,	8102.97.00.00,
8103.30.00.00,	8104.20.00.00,	8105.30.00.00,
8106.00.12.00,	8107.30.00.00,	8108.30.00.00,
8109.30.00.00,	8110.20.00.00,	8111.00.12.00,
8112.13.00.00,	8112.22.00.00,	8112.30.20.00,
8112.40.20.00,	8112.52.00.00,	8112.92.20.00,
8113.00.00.00,	8548.10.00.00	y 8548.90.00.00.

Que el referido numeral precisa en su inciso b) que se incluyen en esta definición los residuos, subproductos, desechos, recortes y desperdicios de aleaciones de hierro, acero, cobre, níquel, aluminio, plomo, cinc, estaño y/o demás metales comunes a los que se refiere la Sección XV del Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo N° 239-2001-EF y norma modificatoria.

Que el inciso a) de la Nota 8 de la Sección XV del Arancel de Aduanas aprobado por el Decreto Supremo N° 239-2001-EF, establece que se entiende por "desperdicios y desechos" los desperdicios y desechos metálicos procedentes de la fabricación o mecanizado de los metales y las manufacturas de metal definitivamente inservibles como tales a consecuencia de rotura, corte, desgaste u otra causa.

Que en cuanto a las partidas arancelarias aludidas por las normas del SPOT, cabe precisar que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002501 antes citado y en la resolución apelada, la

 11



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Administración resalta las siguientes partidas arancelarias contempladas en el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, que comprenderían las barras o lingotes de plomo y cobre materia de análisis:

Subpartida nacional	Descripción de la partida arancelaria según Arancel de Aduanas
7204.50.00.00	Lingotes de chatarra
7404.00.00.00	Desperdicios y desechos de cobre
7802.00.00.00	Desperdicios y desechos de plomo
8548.10.00.00	Desperdicios y desechos de pilas, baterías de pilas o acumuladores eléctricos, pilas

Que sobre el particular, en la Resolución N° 04342-1-2014 se señala que de acuerdo a la definición del Diccionario de la Real Academia Española se entiende que "residuo" es el material que queda como inservible después de haber realizado un trabajo u operación; el "subproducto" suele ser de menor valor que el producto; "desecho" es aquello que queda después de haber escogido lo mejor y más útil de algo o residuo, basura; "recortes" son las porciones excedentes que por medio de un instrumento cortante se separan de cualquier materia trabajada hasta reducirla a la forma que conviene; y, "desperdicio" es el residuo de lo que no se puede o no es fácil aprovechar.

Que de lo actuado en fiscalización se desprende que la Administración considera que los bienes materia de los comprobantes de pago de compras observados, están sujetos al Régimen de Deduciones o SPOT, atendiendo al hecho que las barras de plomo y cobre adquiridos por la recurrente, provienen de la fundición de desperdicios y desechos diversos elaborados con dichos metales, elementos recogidos expresamente en las partidas arancelarias señaladas en el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT; y dado que su principal cliente (a quien le vendería las barras de plomo y cobre aludidas), sí realizó la deducción del Impuesto General a las Ventas por las compras efectuadas a la recurrente. En tal sentido, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por cuanto la recurrente no efectuó las deducciones en su calidad de adquirente de bienes sujetos al SPOT.

Que de la revisión de los comprobantes de pago correspondientes a los períodos marzo, abril y julio de 2006, objeto de reparo, según lo detallado en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222070003198 (folios 1872 a 1875), que a su vez se sustenta en lo anotado en el Registro de Compras (folios 38 a 177) y en los comprobantes de pago exhibidos en fiscalización, se advierte que los bienes adquiridos consisten en su mayoría en barras o lingotes de plomo.

Que sin embargo, no se aprecia en autos el análisis o examen efectuado por la Administración, por el cual concluyó que los bienes adquiridos que calificó como desperdicios y desechos de plomo y cobre, correspondieran efectivamente a los residuos, subproductos, desechos, recortes o desperdicios comprendidos en el numeral 6 del Anexo 2 de la citada Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT.

Que debe resaltarse que de la sola glosa que consta en los comprobantes de pago no se puede establecer en forma fehaciente las características de los bienes adquiridos por la contribuyente, por los que habría tenido la obligación de efectuar la deducción⁴.

Que asimismo, el hecho que el principal cliente de la recurrente hubiera efectuado deducciones por la compra de barras de plomo y cobre, es decir, por los bienes aludidos en los comprobantes de pago observados, según lo indicado por la Administración, no implica necesariamente que los bienes adquiridos por la recurrente estuvieran sujetos al SPOT, toda vez que el cliente podría haber realizado

⁴ Criterio aplicado en la Resolución N° 09979-1-2014.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

una calificación errónea de los bienes que lo llevara a concluir que estaba obligado a efectuar la detracción.

Que de acuerdo con lo expuesto, toda vez que la Administración no ha acreditado que las adquisiciones de barras o lingotes de plomo y cobre en los comprobantes de pago observados, se encuentren comprendidas dentro del concepto de residuos, subproductos, desechos, recortes y desperdicios a que se refiere el numeral 6 del Anexo 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, y que, por tanto, la recurrente se encontraba obligada a efectuar las detracciones correspondientes, procede levantar el reparo en cuanto a las adquisiciones de dichos bienes⁵.

Que de otro lado, en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222070003198 que contiene el detalle de los comprobantes de pago objeto del presente reparo (folios 1872 a 1875), también figuran -en menor cantidad- adquisiciones de baterías y rollos de cable.

Que la propia recurrente en etapa de fiscalización (escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222070002501), aceptó que las baterías usadas están comprendidas en el concepto de residuos a que se refiere el numeral 6 del Anexo N° 2 de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT, por lo que habría cumplido con las detracciones respectivas, siendo que para demostrar lo afirmado adjuntó diversas facturas, guías de remisión, cheques y constancias de depósito en el Banco de la Nación (folios 691 a 733); sin embargo, la Administración mantuvo el reparo respecto de las operaciones de compra por las que no se acreditó la detracción; asimismo, cabe resaltar que en sus recursos impugnativos la recurrente no ha formulado ningún cuestionamiento en relación con que las adquisiciones de baterías y rollos de cable estuvieran sujetas al SPOT; por consiguiente, corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que por otra parte, en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222070003198 figura como comprobante de pago reparado la Factura N° 001-000198 de 12 de abril de 2006, cuyo crédito fiscal corresponde al período julio de 2006, indicándose como detalle del bien adquirido "plásticos"; sin embargo, la Administración no ha explicado cómo es que la venta de este bien se encontraría sujeto al SPOT, en qué numeral y/o anexo de la Resolución de Superintendencia N° 183-2004/SUNAT se encontraría, o cuál sería la razón para considerar un bien distinto al plástico, ni ha planteado mayor argumentación al respecto, por lo que al no estar debidamente sustentado, se levanta el reparo en este extremo.

Que en tal sentido, corresponde que la Administración reliquide el reparo al crédito fiscal por no haber efectuado detracciones (SPOT) en lo concerniente a los períodos marzo, abril y julio de 2006 materia de apelación, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que mediante los Anexos N° 1 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0004933, 022-003-0004934 y 022-003-0004944 giradas por Impuesto General a las Ventas de los períodos marzo, abril y julio de 2006, se indica que se formuló reparo al crédito fiscal por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° 0222070002893 y 0222070003198, y citando como base legal el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otras normas (folios 2046 y 2048).

Que el primer párrafo del 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 el Decreto Legislativo N° 950⁶, vigente para el presente caso, señala que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes,

⁵ Criterio aplicado en las Resoluciones N° 04342-1-2014 y 09979-1-2014.

⁶ Vigente desde el 1 de marzo de 2004.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. El inciso a) del citado artículo 18°, establece que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones 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.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356⁷ indica respecto del principio de causalidad que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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.

Que el inciso II) del artículo 37° antes citado dispone que son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor.

Que por su parte, el inciso a) del artículo 44° de la citada ley prevé que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que el primer párrafo del artículo 37° antes citado recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en tal sentido, en diversas resoluciones de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° 00692-5-2005 y 07707-4-2004, se ha dejado establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos 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, mientras que para otra no.

Que de autos se aprecia que mediante los Puntos 2 y 3 del Requerimiento N° 0222070002893 denominados "Gastos ajenos al giro del negocio" y "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería" respectivamente (folios 1961 a 1966), la Administración señaló que de la revisión del Registro de Compras exhibido, observa un grupo de comprobantes de pago que describen la adquisición de medicinas, vestimenta, alimentación, materiales de construcción, pintura y otros artículos ferreteros, entre otros, los cuales se detallan en los Anexos N° 3 y 4 adjuntos al citado requerimiento, gastos que no corresponden al giro del negocio de la contribuyente (folios 1931 a 1942); por lo tanto, solicitó a la recurrente que sustente con documentación fehaciente las razones por las cuales los referidos desembolsos deben ser considerados como gasto deducible para efectos del Impuesto a la

⁷ Publicado el 18 de octubre de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Renta, y por consiguiente, como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas; y que en el caso de los materiales de construcción, pintura y otros artículos ferreteros además deberá demostrar en qué fueron utilizados y quiénes fueron los obreros que realizaron el trabajo.

Que asimismo, mediante el Punto 4 del Requerimiento N° 0222070002893, denominado "Gastos en vehículos automotores", se indicó que del análisis de los activos fijos se verifica que la empresa cuenta con catorce (14) vehículos; y que conforme a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, presentada mediante el Formulario PDT 654 N° 73198973 de 5 de octubre de 2005, los ingresos netos declarados ascendían a S/. 3 654 601,00, por lo que de acuerdo con las normas tributarias le correspondía asignar un automóvil para las labores de dirección, representación y administración; por consiguiente, se le requirió que señale a qué vehículo de propiedad de la empresa corresponde cada uno de los comprobantes de pago de compra de combustible, repuestos y servicios de mantenimiento que se detallan en el Anexo N° 5 adjunto al citado requerimiento (folios 1931 a 1941).

Que en escrito de respuesta presentado el 29 de mayo de 2007 (folios 889 a 894), la recurrente manifestó, en cuanto al Punto 2 "Gastos ajenos al giro del negocio", que ha advertido que se tratan de gastos personales (adquisición de ropa o vestimenta), por lo que realizará las rectificatorias y los ajustes necesarios; que con relación a las medicinas detalladas en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0222070002893, fueron adquiridas para atender a los trabajadores puesto que se encuentran expuestos al manipuleo de minerales y es necesario atenderlos de inmediato en la sede de la empresa; y que el precio de venta de los medicamentos resulta razonable y proporcional teniendo en cuenta el volumen de ventas de la empresa. Respecto al Punto 3 "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería" señaló que el local ubicado en Ancón – Lima, es usado por la empresa como depósito; que no se podía acceder a dicho local por falta de pistas por lo que gran parte de los materiales de construcción se destinaron a la pavimentación de pistas; que el acero se utilizó en hacer puertas corredizas y techos de estructura metálica para mantener la seguridad del depósito; que el hecho que la empresa no tenga inmuebles de su propiedad no impide que tenga la obligación de conservar el buen estado de los mismos; y que el oxígeno industrial es usado por los soldadores eléctricos. En cuanto al Punto 4 "Gastos en vehículos automotores", refirió que la empresa además de la venta de barras de mineral también se dedica a la fundición, por lo que requiere adquirir petróleo para la realización de dicha actividad; que adquirió montacargas de segunda mano que fueron pintadas y necesitan petróleo y lubricantes para ser utilizados; y que el resto del petróleo fue utilizado en vehículos de la empresa que fueron destinados al transporte de mineral así como para el traslado del personal de dirección y administración cuando tienen reuniones con los clientes.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070002893, se indicó en relación con el Punto 2 "Gastos ajenos al giro del negocio" (folios 1924 y 1925), que se procedió a indagar el uso que se le puede dar a cada uno de los medicamentos, determinándose que ninguno de ellos corresponde al que se necesita para brindar primeros auxilios a sus trabajadores; que se detectó que las medicinas adquiridas sirven para el tratamiento de enfermedades tales como la enfermedad de alzheimer, úlceras, migrañas, enfermedades prostáticas, alergias, micosis, infecciones respiratorias, hipertensión, complementos nutricionales, etc.; que la recurrente no señaló a qué trabajadores fueron entregadas las medicinas (no adjuntó Libro de Planillas), ni las recetas médicas respectivas, toda vez que estas medicinas son adquiridas necesariamente con prescripción médica; en tal sentido, la Administración concluyó que el Impuesto General a las Ventas de tales adquisiciones no debe ser reconocido como crédito fiscal al tratarse de gastos que no cumplen con el principio de causalidad.

Que respecto al Punto 3 "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería" (folios 1922 a 1924), se señaló que la recurrente manifestó que los locales donde se ubican su domicilio fiscal y sus establecimientos anexos, fueron cedidos en uso por sus propietarios, los cuales a su vez son socios de afirmación que no ha sido acreditada; que las mejoras que argumenta haber realizado debieron ser consideradas como activo, sin embargo, en el Registro de Activo Fijo no se encuentran registradas; que no presentó autorizaciones municipales correspondientes a las mejoras; que



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

no presentó los contratos y los comprobantes de pago emitidos por los obreros encargados de realizar los trabajos; y que no presentó documentación adicional, tal como las fotografías de las mejoras realizadas; por consiguiente, la Administración concluyó que no se ha acreditado la utilización de los materiales de construcción, pintura y otros materiales de ferretería en la obtención de los ingresos declarados en el período fiscalizado, por lo que el Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago observados no puede ser considerado como crédito fiscal.

Que en cuanto al Punto 4 "Gastos en vehículos automotores" (folios 1921 y 1922), se señaló que de sus comprobantes de pago no se ha observado ingreso alguno obtenido de la prestación del servicio de fundición de metales, por lo que el petróleo diesel 2 que pudiese haber utilizado en la fundición de metales no cumple con el principio de causalidad; que la recurrente no ha identificado cuál ha sido el vehículo destinado al uso de la dirección o administración de la empresa, teniendo en cuenta que de acuerdo a sus ingresos sólo le corresponde la asignación de un vehículo; por lo tanto, dado que la recurrente no ha identificado a qué vehículo corresponde los gastos de combustible, lubricantes, repuestos y accesorios, y que ha manifestado que el diesel 2 adquirido fue destinado al uso industrial en la fundición de metales, actividad por la que la contribuyente no ha declarado ingreso alguno, se determinó que las referidas compras no son causales, y por ende, se desconoció el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° 0222070003198 dictado al amparo del artículo 75° del Código Tributario, se solicitó a la recurrente que presente por escrito sus descargos a las observaciones formuladas en el cierre del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 1887 a 1892).

Que en escrito de respuesta presentado el 11 de junio de 2007 (folios 1003 a 1007), la recurrente señaló en cuanto al Punto 2 "Gastos ajenos al giro del negocio", que el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta no contempla ninguna restricción o condición para deducir los gastos destinados a cubrir la salud o enfermedades del personal, como sí sucede con la asignación de movilidad o gastos de representación; que tampoco exige que se deba llevar un control de entrega de medicinas o asentarlos en la planilla de pagos; que la Administración ha aceptado que la empresa comercializa plomo y derivados, siendo así es lógico que el personal se encuentre expuesto a aspirar dicho mineral, lo que puede afectar su salud; que el plomo puede dañar el cerebro, los riñones, el hígado y otros órganos; que los médicos con un examen de sangre pueden determinar la presencia de plomo y recomendar medidas para reducir el contacto con el mismo; que el plomo penetra en el organismo por inhalación, ingestión y a través de la piel, cuyos síntomas son fatiga, trastornos de sueño, cefalea, dolores de huesos y músculos, síntomas digestivos, dolores abdominales, disminución del apetito, etc.; que adjunta la hoja de datos de la planilla donde se aprecia el personal al que se destinan las medicinas; e invoca la aplicación de los criterios vertidos en las Resoluciones N° 05732-1-2005 y 05031-5-2002.

Que en relación con el Punto 3 "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería", manifestó que los siguientes inmuebles fueron cedidos en uso a título gratuito por los socios de la empresa: i)

Ancón – Lima (depósito), y ii)

San Juan de Lurigancho – Lima

(oficina principal); que si bien la cesión en uso a título gratuito no está sustentada en ningún documento, ello no implica que no haya existido; que ambos locales han sido declarados ante la Administración como domicilio fiscal y establecimiento anexo respectivamente; que el inmueble usado como depósito ha estado sujeto a remodelación y refacción, los cuales se hicieron con los materiales de construcción materia de reparo, modificaciones que derivaron en un incremento de la base imponible del Impuesto Predial y Arbitrios Municipales, sin embargo, la Administración no acepta la autenticidad de los documentos emitidos por la Municipalidad Distrital de Ancón; que no cabe activar las mejoras sobre un inmueble cedido; que los gastos han sido deducidos porque las obras se encuentran ligadas al mantenimiento de la fuente productora; y que no son mejoras permanentes porque son desmontables. Adjunta copias de testimonios de escritura pública que acreditan la propiedad de los inmuebles por parte



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

de los socios, de fotografías del local remodelado y de recibos por honorarios emitidos por los trabajadores de la obra.

Que respecto al Punto 4 "Gastos en vehículos automotores", alegó que la Administración pretende que se vincule cada comprobante de pago de adquisición de combustible con una unidad vehicular en particular; que los grifos no consignan la placa del vehículo en los tickets de venta que emiten; que utiliza combustible en los vehículos que sirven para el transporte de mercadería que comercializa; y que desde el año 2006 se concibió el proyecto de ampliar sus actividades a refinería de metales, en ese sentido, es lógico que en el proceso de fundición se emplee también petróleo.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070003198, se señaló que respecto al Punto 2 "Gastos ajenos al giro del negocio" (folio 1882), la recurrente manifiesta que las medicinas corresponden a la curación de las enfermedades adquiridas por sus trabajadores por el manipuleo de plomo, sin embargo, no adjunta el detalle de los trabajadores enfermos, los comprobantes de atención médica, los diagnósticos médicos ni las recetas donde se justifique la adquisición de tales mercaderías; y que las medicinas observadas no son de uso común en un botiquín de primeros auxilios; por consiguiente, se formula reparo al crédito fiscal. En cuanto al Punto 3 "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros de ferretería" (folios 1880 y 1881), indicó que la normatividad que establece que las mejoras en predios cedidos en uso gratuitamente, prescribe que las mismas no pueden considerarse gasto, mucho menos cuando a pesar de tener un valor menor a ¼ de UIT forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento, sino que deben activarse; que para considerar la depreciación de dichos activos debe demostrarse la participación de dichas mejoras en la obtención de ingresos declarados en los períodos fiscalizados; que la recurrente manifiesta que el inmueble ubicado en

Ancón - Lima, es usado como depósito, pero en las fotos que adjunta como sustento se puede apreciar a obreros trabajando en la instalación de maquinarias y realizando trabajos de construcción, de lo que se deduce que se está instalando una planta industrial y no se utiliza como almacén; que el rubro económico de la recurrente durante los períodos fiscalizados ha sido la compra y venta de bienes y no la transformación o producción, por lo tanto, la depreciación debe contabilizarse y enviarse al gasto a partir de la fecha en que la planta industrial entra en funcionamiento; y que la recurrente no ha sustentado su posición por lo que el Impuesto General a las Ventas de las adquisiciones de materiales de construcción, pinturas y otros materiales ferreteros no puede considerarse crédito fiscal. Con relación al Punto 4 "Gastos en vehículos automotores" (folio 1879), señala que la vinculación de cada comprobante de pago de combustible con cada uno de los vehículos que posee la empresa, es una actividad de control interno que debe realizar el contribuyente; que las actividades de transporte que realizan los vehículos se sustentan fácilmente con la guía de remisión correspondiente, donde figuran los datos del vehículo y la mercadería que transporta; que según las fotos exhibidas la refinería de minerales está en construcción, y en caso durante el período fiscalizado se haya producido mineral refinado, éste no fue comercializado aún por el contribuyente pues dentro de las ventas efectuadas no se consigna dicho servicio o producto, por lo que se repara el crédito fiscal proveniente del Impuesto General a las Ventas de las compras de petróleo consumidos en dicha actividad.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0222070003198 se detallan los reparos de los Puntos 2, 3 y 4 (folio 1878), los cuales se resumen a continuación:

Período	Gastos personales del contribuyente y familiares (S/.)	Compras de materiales de construcción, pinturas y otros no sustentados (S/.)	Compras de petróleo no sustentados (S/.)	Total (S/.)
Marzo 2006	64,91	33,66	539,67	638,24
Abril 2006	76,89	0,00	335,29	412,18
Mayo 2006	33,45	170,84	603,53	807,82
Junio 2006	21,03	90,87	1.042,60	1.154,50
Julio 2006	175,69	53,15	1.341,02	1.569,86



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Agosto 2006	127,98	132,96	1.240,59	1.501,53
Setiembre 2006	150,37	231,44	1.341,18	1.722,99
Octubre 2006	179,52	1.013,52	1.478,17	2.671,21
Noviembre 2006	913,16	5.580,75	1.536,29	8.030,20
Diciembre 2006	293,06	7.240,09	1.282,26	8.815,41
Enero 2007	62,71	4.369,17	1.690,30	6.122,18
Febrero 2007	187,25	2.038,83	1.419,73	3.645,81

Que previamente al análisis de cada uno de los extremos reparados, debe tenerse en cuenta que según el Comprobante de Información Registrada la actividad económica principal de la recurrente consiste en el reciclamiento de desperdicios metálicos (folio 1848); y conforme con el Resumen Estadístico de Fiscalización se dedica a la comercialización de subproductos, desechos y desperdicios de cobre, plomo y aluminio (folio 2019).

Punto 2 "Gastos ajenos al giro del negocio"

Que de la revisión del Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 1908 a 1913), se aprecia que las adquisiciones observadas se refieren a medicinas tales como exelon⁸, zolof⁹, xantral¹⁰, diclofenaco, cistimicina, dexacort, voltarén, plidan, fluroxona, aspirina, ranitidina, antalgina, etc., exámenes y análisis médicos como radiografía, biopsia, urocultivo y endoscopia, suplementos vitamínicos o nutricionales tales como sustagen, calcio, magnesio y zinc, artículos de higiene personal tales como champú, colonia, cepillo dental y lima de uñas, comidas en restaurantes, edulcorantes, ropas, zapatos y consumos diversos no especificados.

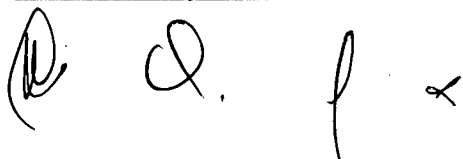
Que respecto a los artículos de higiene, comidas, edulcorantes, ropas, zapatos y consumos en general, no se advierte una vinculación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, siendo además que la recurrente no presentó ninguna documentación al respecto, más aún cuando en el escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222070002893, reconoce que las compras de ropa califican como gastos personales, pese a lo cual no cumplió con presentar las declaraciones rectificatorias respectivas.

Que con relación a las medicinas, exámenes médicos y suplementos vitamínicos o nutricionales, si bien el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta permita la deducción de gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, en el presente caso la recurrente no ha acreditado que las medicinas en referencia hubieran sido utilizadas por los trabajadores de la empresa ni que hubiera prestado servicios de salud a favor de éstos en los cuales hubiera entregado o puesto a disposición tales medicinas, no habiendo presentado un padrón o lista detallada de los trabajadores y las medicinas que recibieron, informes médicos que hubieran ordenado los exámenes que figuran en los comprobantes de pago o informes con diagnósticos médicos o recetas que justifiquen la entrega de ciertas medicinas que requieren prescripción

⁸ Según las indicaciones del producto sirve para el tratamiento de pacientes con demencia leve o moderadamente grave de tipo Alzheimer, también denominada «probable enfermedad de Alzheimer» o «enfermedad de Alzheimer». También para el tratamiento de pacientes con demencia leve o moderadamente grave asociada con la enfermedad de Parkinson. Fuente: <http://www.minsa.gob.pe/portalbiblioteca2/biblio/plm/PLM/productos/52943.htm> (fecha de vista: 08/04/2015).

⁹ Según las indicaciones del producto sirve para el tratamiento de la depresión mayor, tratamiento del trastorno obsesivo compulsivo, tratamiento del trastorno de pánico, tratamiento del trastorno de estrés postraumático, entre otros. Fuente: <http://www.minsa.gob.pe/portalbiblioteca2/biblio/plm/PLM/productos/40595.htm> (fecha de vista: 08/04/2015).

¹⁰ Sirve para el tratamiento de las manifestaciones funcionales de la hipertrofia benigna de la próstata y tratamiento adyuvante del sondeo vesical en la retención urinaria aguda relacionada con la hipertrofia benigna de la próstata. Fuente: <http://www.minsa.gob.pe/portalbiblioteca2/biblio/plm/PLM/productos/33537.htm> (fecha de vista: 08/04/2015).

 18



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

médica, entre otros, pese a que mediante el Requerimiento N° 0222070002893 se le solicitó que sustente las razones por las cuales tales adquisiciones calificaban como gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, lo que fue reiterado a través del Requerimiento N° 0222070003198; por lo tanto, no se verifica el supuesto previsto en el inciso II) del artículo 37° antes citado.

Que aun cuando la recurrente adjuntó a su escrito de respuesta al Requerimiento N° 0222070003198, copia del Libro de Planilla (folios 989 a 991) en el que se aprecia el registro de quince (15) trabajadores, este documento no permite establecer quiénes fueron los beneficiarios de las medicinas, exámenes médicos y suplementos nutricionales que figuran en los comprobantes de pago materia de reparo.

Que sobre el particular, cabe señalar que en la Resolución N° 05795-5-2003 se analizó un reparo por gastos médicos, el mismo que fue confirmado por este Tribunal atendiendo a que el contribuyente no acreditó que fuera su trabajador quien recibió las atenciones médicas descritas en los comprobantes de pago observados, específicamente por tratamiento odontológico, tratamiento quiropráctico y exámenes de rayos X.

Que la Resolución N° 05732-1-2005 invocada por la recurrente, no resulta aplicable puesto que en ese caso se estableció que el beneficiario de las medicinas había sido el titular de la empresa unipersonal; y del mismo modo, la Resolución N° 05031-5-2002 cuyo reparo aludía a medicinas de carácter general propias de un botiquín, situación distinta al caso de autos.

Que en tal sentido, la recurrente no ha acreditado que los gastos por la adquisición de medicinas, exámenes y análisis médicos, suplementos vitamínicos o nutricionales, artículos de higiene personal, edulcorantes, comidas en restaurantes, ropas, zapatos y consumos diversos, cumplan con el principio de causalidad de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, no se verifica el requisito del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que en este extremo el reparo se encuentra conforme a ley.

Punto 3 "Gastos en materiales de construcción, pintura y otros artículos de ferretería"

Que de la revisión del Anexo N° 4 del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 1901 a 1907), se advierte que las adquisiciones observadas se refieren a materiales de construcción tales como bolsas de cemento, ladrillos, fierros, tuberías y bolsas de masilla, materiales de soldadura como oxígeno industrial, pernos, planchas de acero, platinas, alambres, siliconas, brocas para fierro, etc., y pinturas.

Que la recurrente señala que los referidos materiales se destinaron a la remodelación o refacción del inmueble ubicado en Ancón – Lima, que sería de propiedad de los socios de la empresa y habría sido utilizado como depósito, así como a la pavimentación de las pistas que permiten el acceso a dicho local.

Que en efecto, de la copia del Testimonio de Escritura Pública de 11 de mayo de 2005 se aprecia que el mencionado inmueble fue transferido en calidad de uso y posesión perpetua a favor de socios de

(folios 685 a 689 y 2104).

Que si bien la recurrente alega que dicho inmueble fue objeto de una cesión en uso a título gratuito a favor de no ha presentado contrato¹¹ que acredite tal afirmación, o en todo caso, algún documento en el que se haya dejado constancia de la obligación asumida por ésta de ejecutar la remodelación o refacción del local cedido.

¹¹ Por citar un ejemplo, un contrato de comodato. De acuerdo con el artículo 1728° del Código Civil, por el comodato el comodante se obliga a entregar gratuitamente al comodatario un bien no consumible, para que lo use por cierto tiempo o para cierto fin y luego lo devuelva.



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Que la recurrente ha adjuntado a sus escritos una lista de los cuatro (4) trabajadores que intervinieron en la construcción del local de Ancón en calidad de albañil, mecánico y cerrajero-electricista, respectivamente (folio 896); un escrito elaborado por el Ingeniero _____ en el que señala ser el encargado del desarrollo del proyecto para la fabricación e instalación de equipos en la planta de fundición de _____ ubicada en Ancón (folio 976); fotos en las que se aprecia la construcción de paredes y la instalación de tuberías y maquinarias (folios 977 a 988); y la declaración jurada del Impuesto Predial del año 2007, determinación del citado tributo y período, y determinación de Arbitrios Municipales del año 2007 correspondiente al aludido inmueble ubicado en Ancón (folios 886 a 888).

Que aun cuando del Comprobante de Información Registrada (folio 2122) se advierte que la recurrente declaró como establecimiento anexo al inmueble ubicado en Ancón – Lima, el mismo que habría sido utilizado como depósito según lo manifestado por ella, de la evaluación de los medios probatorios presentados se advierte que no demuestran que los materiales y artículos de ferretería materia de reparo hubieran sido destinados a dicho local, es decir, hubieran sido utilizados en la construcción, soldadura y trabajos similares realizados en el referido inmueble.

Que en este orden de ideas, de la documentación que obra en autos no es posible establecer cómo es que las adquisiciones de los materiales en referencia se relacionan con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente correspondiente a la recurrente, por lo que al no cumplir tales gastos con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no se verifica el requisito del crédito fiscal recogido en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que el reparo debe mantenerse en este extremo.

Punto 4 "Gastos en vehículos automotores"

Que sobre el particular, cabe señalar que el inciso w) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto incorporado por la Ley N° 27804, aplicable al caso de autos, establece que tratándose de gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, serán deducibles los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste. También serán deducibles los gastos referidos a vehículos automotores de las citadas categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos. Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento.

Que el inciso r) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigente para el presente caso, dispone que para la aplicación del inciso w) del artículo 37° de la Ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) Se considerará que los vehículos pertenecen a las categorías A2, A3 y A4 de acuerdo a la siguiente tabla: Categoría A2 de 1,051 a 1,500 cc., Categoría A3 de 1,501 a 2,000 cc. y Categoría A4 más de 2,000 cc.; 2) No se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma; 3) Se considera que una empresa se encuentra en situación similar a la de una empresa de servicio de taxi, transporte turístico, arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la

 20



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa; 4) Tratándose de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la siguiente tabla:

Ingresos netos anuales	Número de vehículos
Hasta 3,200 UIT	1
Hasta 16,100 UIT	2
Hasta 24,200 UIT	3
Hasta 32,300 UIT	4
Más de 32,300 UIT	5

Que el citado numeral 4) agrega que a fin de aplicar la tabla precedente, se considerará: i) La UIT correspondiente al ejercicio gravable anterior; y ii) Los ingresos netos anuales devengados en el ejercicio gravable anterior, con exclusión de los ingresos netos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo y de la realización de operaciones que no sean habitualmente realizadas en cumplimiento del giro del negocio.

Que añade que los contribuyentes deberán identificar a los vehículos automotores que componen dicho número en la forma y condiciones que establezca la SUNAT, en la oportunidad fijada para la presentación de la declaración jurada relativa al primer ejercicio gravable al que resulte aplicable la identificación. La determinación del número de vehículos automotores que autoriza la deducción y su identificación producirán efectos durante cuatro ejercicios gravables. Una vez transcurrido ese período, se deberá efectuar una nueva determinación e identificación que abarcará igual lapso, tomando en cuenta los ingresos netos devengados en el último ejercicio gravable comprendido en el período precedente e incluyendo en la identificación a los vehículos considerados en el anterior período cuya depreciación se encontrara en curso. Cuando durante el transcurso de los periodos a que se refiere el párrafo anterior, alguno de los vehículos automotores identificados dejara de ser depreciable, se produjera su enajenación o venciera su contrato de alquiler, dicho vehículo automotor podrá ser sustituido por otro, en cuyo caso la sustitución deberá comunicarse al presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio gravable en el que se produjeron los hechos que la determinaron. En este supuesto, el vehículo automotor incorporado deberá incluirse obligatoriamente en la identificación relativa al periodo siguiente. Las empresas que inicien actividades y cuyo ejercicio de iniciación tenga una duración inferior a un año establecerán el número de vehículos automotores que acuerdan derecho a deducción, considerando como ingresos netos anuales el monto que surja de multiplicar por doce el promedio de ingresos netos mensuales obtenidos en el ejercicio de iniciación. Esta determinación podrá ser modificada tomando en cuenta los ingresos netos correspondientes al ejercicio gravable inmediato siguiente al de iniciación. Lo dispuesto en el párrafo anterior también es de aplicación respecto de los gastos incurridos en la etapa preoperativa.

Que el numeral 5 del inciso r) del artículo 21° precitado, señala que en ningún caso la deducción por gastos por cualquier forma de cesión en uso y/o funcionamiento de los vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 asignados a actividades de dirección, representación y administración podrá superar el monto que resulte de aplicar al total de gastos realizados por dichos conceptos el porcentaje que se obtenga de relacionar el número de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que, según la tabla, acuerden derecho a deducción con el número total de vehículos de propiedad y/o en posesión de la empresa.

Que en el presente caso, de la revisión del Anexo N° 5 del Requerimiento N° 0222070002893 (folios 1894 a 1900), se advierte que las adquisiciones materia de reparo se refieren exclusivamente a combustible tipo diesel 2.

Que la recurrente alegó de manera general que el combustible se utilizó en el horno de fundición, a efecto de fundir las baterías en desuso adquiridas y obtener plomo, y que el resto del combustible se

21



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

destinó a los vehículos de la empresa que sirven para el transporte de mercadería (plomo, cobre y aluminio) y para la movilidad del personal de dirección y administración; sin embargo, no presentó documentación alguna que acredite su dicho.

Que cabe resaltar que la actividad económica principal declarada por la recurrente es el reciclamiento de desperdicios metálicos, esto es, que se dedica a la comercialización de bienes; que si bien la recurrente señala que adicionalmente funde las baterías en desuso adquiridas para obtener plomo, no sustentó tal procedimiento, no identificó las montacargas o equipos utilizados con dicho fin, cómo llevaba el control del combustible en tal procedimiento, entre otros reportes o documentos.

Que por otro lado, del análisis de los activos fijos la Administración determinó que la recurrente contaba en el período fiscalizado con camionetas, camiones y automóviles que suman un total de catorce (14) y se encuentran detallados en el Requerimiento N° 0222070002893 (folio 1962), afirmación que no ha sido cuestionada por ésta; que de acuerdo con las normas tributarias antes citadas se ha fijado un límite cuantitativo para la deducción de gastos de determinados vehículos destinados a las labores de dirección, representación y administración; que la recurrente alegó que el combustible se utilizó en el traslado de personal de dirección y administración cuando tenían reuniones con clientes, no obstante, omitió explicar cuál era el vehículo o los vehículos asignados a las referidas labores, así como detallar los gastos por consumo de combustible imputados a éstos, pese a que ello le fue solicitado a través del Requerimiento N° 0222070002893. Del mismo modo, no sustentó cuáles eran los vehículos que se dedicaban al transporte de mercadería, ni presentó documentación que permita identificar dichos vehículos y las mercaderías transportadas tales como guías de remisión.

Que por lo tanto, la recurrente no ha acreditado que las adquisiciones de combustible materia de reparo, estuvieran vinculadas con la generación de renta o al mantenimiento de la fuente, por lo que al no cumplir tales gastos con el principio de causalidad, no se verifica el requisito del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que procede mantener el reparo en este extremo.

Multas

Que la Resolución de Multa N° 022-002-0005866 fue emitida por la infracción tipificada en el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Decreto Legislativo N° 940, por adquirir bienes sujetos al SPOT sin acreditar el depósito de la detracción en el plazo legal establecido, específicamente por el período marzo de 2006 (folios 2094 y 2095).

Que el inciso 1 del numeral 12.2 del artículo 12° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, Ley del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central (SPOT), aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, dispone que incurre en infracción el sujeto obligado que incumpla con efectuar el íntegro del depósito a que se refiere el sistema, en el momento establecido, la cual es sancionada con una multa equivalente al 100% del importe no depositado.

Que de la revisión del Anexo N° 1 de la citada resolución de multa (folio 2095) y del Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° 0222070002893 (folio 1918), se verifica que en los comprobantes de pago correspondientes al período marzo de 2006, materia del reparo por no haber realizado el depósito de la detracción dentro del plazo establecido, se señala como detalle del bien adquirido "barras de plomo".

Que el reparo al crédito fiscal por no haber efectuado el depósito de la detracción, específicamente por compras de barras de plomo, ha sido levantado en la presente resolución, toda vez que no se ha acreditado que la recurrente estuviera obligada a efectuar detracción por tales operaciones; en consecuencia, carece de sustento la infracción que se le imputa, por lo que corresponde dejar sin efecto la citada resolución de multa.

 22



Tribunal Fiscal

N° 04800-3-2015

Que de otro lado, la Resolución de Multa N° 022-002-0005878 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de la determinación del Impuesto General a las Ventas del período marzo de 2006 (folio 2071).

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que en el caso de autos, teniendo en consideración que el reparo por presunción de ventas o ingresos omitidos por diferencias en cuentas bancarias y el reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad han sido confirmados en esta instancia, y que el reparo por no haber efectuado el depósito de la detracción (por compras de barras de plomo, entre otros) ha sido levantado, procede emitir pronunciamiento en igual sentido respecto de la sanción sustentada en aquéllos, debiendo la Administración efectuar un nuevo cálculo de la multa en función a la reliquidación del Impuesto General a las Ventas del período marzo de 2006, como resultado de lo dispuesto en la presente resolución.

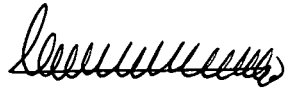
Que el informe oral solicitado se realizó el 13 de mayo de 2015 con la sola asistencia del representante de la Administración, según Constancia de Informe Oral N° 0440-2015-EF/TF que obra en autos.


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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 025-014-0009480/SUNAT de 28 de noviembre de 2008, en el extremo del reparo al crédito fiscal por no haber efectuado las detracciones del Impuesto General a las Ventas de marzo, abril y julio de 2006 (específicamente por las adquisiciones de barras de plomo, cobre y plásticos); **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa N° 022-002-0005866 y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en cuanto al extremo impugnado, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
CM/BV/FC/ra