



Firmado Digitalmente por
SAEZ MONTTOYA Samuel
Luis FAU 20131370645 soft
Fecha: 04/10/2021 19:06:00
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

EXPEDIENTE N° : 211-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 29 de setiembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de junio de 2011, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° a emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004 y la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2004, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, respecto al reparo al gasto por seguro médico a favor de su gerente general, que el señor es el único gerente de su empresa que cuenta con la más alta jerarquía y que el seguro médico que se le contrató fue autorizado por la Junta General de Accionistas, según consta en su Libro de Actas y conforme a las normas societarias respectivas, por lo que al constituir dicho seguro médico un beneficio otorgado a su personal y cumplirse con el criterio de generalidad, dicho gasto es deducible de conformidad con el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al gasto de ejercicios anteriores señala que el año 2003 contrató servicios de análisis físicos de sus productos perecibles (mariscos), que fueron facturados por parte del proveedor International recién en el ejercicio 2004, por lo que no pudo conocer su valor antes de este último ejercicio ni efectuar algún registro contable en el ejercicio 2003, más aún cuando el precio de los servicios dependía de la cantidad de muestras a ser analizadas y de la calidad y estado de conservación de los mariscos, razón por la cual el precio del servicio es conocido cuando este concluye; agrega que sus afirmaciones han sido comprobadas en la etapa de fiscalización con la presentación de las facturas emitidas por el citado proveedor y con los registros contables que acreditan que el gasto por dichos servicios han sido registrados al momento del pago.

Que sobre los reparos por liquidaciones de compra que emitió a nombre de proveedores de productos primarios (acopiadores) indica que, si bien la Administración ha verificado que varios de dichos proveedores contaban con RUC¹ y no tenían impedimento para emitir comprobantes de pago, aquella no ha evaluado que las transacciones se realizaron en zonas donde no es posible acceder a la información sobre la inscripción en el RUC y que tales proveedores manifestaron que no contaban con dicho RUC, y cita las Resoluciones N° 456-2-2001 y 876-4-97 para sostener que no existe una norma legal que lo obligue a verificar dicha inscripción; a su vez, precisa que según las consultas en línea que ha efectuado en el portal web de la SUNAT, solo dos de los proveedores observados poseen RUC activo en el periodo fiscalizado, siendo que otros tenían la condición de baja con lo cual estaban imposibilitados de emitir comprobantes de pago.

Que agrega que la Administración mantiene los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 respecto de los proveedores , y , a pesar que según la Ficha RUC obtenida

¹ Registro Único de Contribuyentes.



Firmado Digitalmente por
EZETA CARPIO Sergio Pio
Victor FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/09/2021 16:21:40
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FUENTES BORDA Jesus
Edwin FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/09/2021 16:19:19
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FALCONI SINCHE Gary
Roberto FAU 20131370645
soft
Fecha: 01/10/2021 16:59:39
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

en el portal web de la SUNAT, el señor _____ recién se inscribió como contribuyente el 18 de setiembre de 2009, con lo cual no contaba con RUC en el ejercicio 2004, que fue el periodo en el que se emitieron las liquidaciones de compra observadas, y que lo mismo ocurre con el proveedor _____, quien se inscribió como contribuyente el 26 de enero de 2011; a su vez, menciona que en el caso de los proveedores _____ y _____ no puede desconocerse el costo incurrido en materia prima que fue adquirida para producir los bienes que comercializa, ya que en estricta correspondencia con lo dispuesto por las normas del Impuesto a la Renta, no deberían considerarse los ingresos obtenidos.

Que en relación a los reparos por liquidaciones de compra que corresponden a operaciones no reales, cita las Resoluciones N° 6368-1-2003 y 3708-1-2004 para señalar que la carga de la prueba para acreditar la inexistencia de la operación le corresponde a la Administración, siendo que en su caso, aun cuando los proveedores manifestaron que no vendieron los productos, el auditor no ha evaluado que dichos proveedores cobraron las sumas abonadas por la compra de los mismos, con lo cual dichas manifestaciones son falsas, siendo que si sus operaciones fueran no reales no habría podido realizar el volumen de exportaciones y ventas que declaró al fisco.

Que en cuanto a las resoluciones de determinación emitidas por la Tasa Adicional de 4.1% señala que deben dejarse sin efecto, dado que el Impuesto a la Renta de quinta categoría que asumió respecto de su gerente general (_____) fue adicionado a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por lo que no cabe considerar el monto de S/ 24 836,00 como dividendo presunto (o ingreso indirecto), puesto que ello iría en contra de lo establecido por el artículo 47° de la Ley del Impuesto a la Renta, a su vez, indica que los gastos de embarque por el importe de S/ 8 933,00 tampoco pueden considerarse como dividendo presunto, dado que han sido sustentados en recibos firmados por el personal (estibadores) que realizó los servicios, con lo cual, aun cuando no se cuente con los comprobantes de pago respectivos, sí son susceptibles de control tributario.

Que finalmente, sostiene que la resolución de multa impugnada debe dejarse sin efecto, al estar vinculada a los reparos antes mencionados, los cuales carecen de asidero legal, según lo expuesto en considerandos precedentes.

Que por su parte, la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización que practicó a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos ajenos al giro del negocio (seguro médico), gastos de ejercicios anteriores, liquidaciones de compra no válidas y adquisiciones inexistentes, así como el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004 por ingresos omitidos por la venta de un inmueble; además, aplicó la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2004 y sancionó la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ (5704) y Requerimiento N° _____ (foja 5679), notificados el 5 de enero de 2006 (fojas 5680 y 5705), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente por sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta de enero de 2004 a noviembre de 2005, siendo que como consecuencia de dicho procedimiento reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos ajenos al giro del negocio, gastos de ejercicios anteriores, adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago no válidos, adquisiciones sustentadas con comprobantes cuyo DNI no corresponde y adquisiciones inexistentes, entre otros², así como el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004³; a su vez, aplicó la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de agosto a diciembre de 2004 y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiendo en consecuencia las

² También se reconoció una deducción por drawback considerado indebidamente como ingreso gravado, siendo que este extremo fue impugnado mediante la reclamación interpuesta pero no ha sido cuestionado por la recurrente en su apelación, por lo que no será materia de pronunciamiento en el caso de autos.

³ Cabe indicar que el reparo formulado al citado pago a cuenta no ha sido cuestionado por la recurrente en ninguna instancia, no obstante, será materia de pronunciamiento en el caso de autos debido a que se ha impugnado la multa vinculada.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

Resoluciones de Determinación N° a y la Resolución de Multa N°
(fojas 5969 a 5979 y 5989).

Que en tal sentido, la controversia se circunscribe en determinar si los valores antes citados se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N°

Gastos ajenos al giro del negocio

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 5977) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros, por gastos ajenos al giro del negocio por el importe de S/ 9 501,00.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso II) del referido artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, prevé que son deducibles de la renta neta de tercera categoría, 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 el último párrafo del citado artículo 37°, modificado por el Decreto Legislativo N° 945⁴, dispone que para efecto de determinar que los gastos fuesen necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 898-4-2008 y 523-4-2006, entre otras, este Tribunal ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que asimismo, en la Resolución N° 10950-8-2015 se ha establecido que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores destinados a prestar asistencia de salud, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además este resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio, así como el cumplimiento del criterio de generalidad, y que adicionalmente debe considerarse también que a efecto de deducir gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva

Que mediante el punto 1 (1.1) del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 5636), notificado el 9 de junio de 2006 (foja 5639), la Administración comunicó a la recurrente que se ha contabilizado y deducido indebidamente de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 el importe de S/ 9 501,00 por gasto de seguro médico a favor de (gerente y accionista principal), el cual al haberse tomado de forma particular para dicha persona no cumple con el principio de generalidad del gasto para que sea deducible, según el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó sustentar la referida observación.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 22 de junio de 2006 (fojas 5175 y 5176), la recurrente señaló que el gasto de seguro médico a favor del señor fue autorizado

⁴ Publicado el 23 de diciembre de 2003.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

por la Junta General de Accionistas, según acta que obra en su Libro de Actas, de conformidad con el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1.1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (foja 5675), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente y señaló que el seguro contratado por la recurrente no cumple con el principio de generalidad del gasto para que sea deducible, según lo establecido por el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que reparó el importe de S/ 9 501,00 al considerarlo un acto de liberalidad de conformidad con el artículo 44° (inciso d) de la citada Ley.

Que obra en autos el Acta de Junta General de Accionistas de 1 de abril de 2005, referida a la aprobación del Balance General y Estados de Ganancias Pérdidas del Año 2004 y seguro médico de asistencia familiar, entre otro, en la cual se deja constancia de la aprobación por la junta de accionistas de mantener vigente el seguro médico otorgado a su Gerente General, señor , contratado desde 1999 con la empresa

Que asimismo, obra el certificado emitido por la de fecha 10 de marzo de 2008 (foja 5842), en el cual se deja constancia del de la Ficha N° de la Partida N° del Libro de Sociedades Mercantiles, donde aparece registrado y vigente como Gerente General de la recurrente el señor , según consta de la Escritura Pública de 26 de abril de 1991.

Que en tal sentido, dada la característica del puesto que ostenta la persona antes mencionada, en el sentido que solo existe un gerente general, se cumple el requisito de generalidad del gasto exigido para el caso de las erogaciones a que se refiere el citado inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta⁵, no pudiendo considerarse el seguro médico a favor de dicho funcionario un acto de liberalidad, por lo que el reparo no se encuentra debidamente formulado, procediendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente sobre este reparo.

Gastos de ejercicios anteriores

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° ' (foja 5977) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros, por gastos de ejercicios anteriores por el importe de S/ 2 395,00.

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 57° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Agrega que las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: (a) Las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Esta norma es de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que el último párrafo de dicho artículo prevé que, excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5630 a 5632), notificado el 9 de junio de 2006 (foja 5639), la Administración comunicó a la recurrente que de su Registro

⁵ Un criterio similar ha sido expuesto en las Resoluciones N° 5909-4-2007 y 8677-5-2019.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

de Compras y su Libro Mayor se aprecia la contabilización de S/ 2 394,00 de gastos de ejercicios anteriores, según cuadro a foja 5631, por lo que le solicitó que sustente dicha observación por escrito señalando la legal y con documentación de fecha cierta.

Que en el escrito de respuesta al citado requerimiento la recurrente no manifestó argumento alguno en relación a la referida observación ni adjuntó ninguna documentación al respecto (fojas 5172 a 5176).

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5669 y 5670), la Administración señaló que toda vez que el contribuyente no se manifestó sobre la citada observación, no se ha desvirtuado el reparo realizado.

Que de lo actuado se verifica que la recurrente no desarrolló actividad probatoria alguna en relación al presente reparo, a pesar de ser requerida por la Administración para tal efecto, por lo que el reparo se encuentra debidamente formulado, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que no se han tomado en cuenta sus argumentos en instancia de reclamación sobre que los gastos observados corresponden a servicios prestados en el 2003 por análisis físicos de productos perecibles, pero recién facturados en el ejercicio 2004, por lo cual en este último ejercicio conoció su valor, lo que se acredita con su contabilidad puesta a disposición de la Administración, cabe indicar que según lo expuesto en los considerandos precedentes, durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no cumplió con manifestar algún argumento ni presentar ninguna información en relación al presente reparo, siendo que al tratarse de un gasto devengado en el ejercicio anterior, ésta debió acreditar que se cumplía con los requisitos previstos por el último párrafo del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que no hizo, por lo que sus alegatos en sentido contrario carecen de sustento.

Adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago no válidos y cuyo DNI no corresponde

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 5977) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros, por adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago (liquidaciones de compra) no válidos por el importe de S/ 603 542,00 y por comprobantes de pago (liquidaciones de compra) cuyo DNI no corresponde por el importe de S/ 61 948,00.

Que debe precisarse que de la revisión de la apelada se verifica que en la instancia de reclamación se ha modificado el importe del reparo por adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago (liquidaciones de compra) no válidos de la suma de S/ 603 542,00 a la suma de S/ 102 379,00⁶ (foja 6023).

Que el inciso j) del artículo 44° de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 20° de la mencionada ley, aplicable al periodo materia de autos, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, precisando que debe entenderse por dicho costo, el costo de adquisición, producción o construcción, entre otros.

Que con relación al citado artículo 20°, en las Resoluciones N° 02933-3-2008, 07688-8-2011 y 12078-3-2015, entre otras, este Tribunal ha señalado que en ningún extremo de dicha norma se estableció que para efecto del Impuesto a la Renta, el costo de adquisición, costo de producción o valor de ingreso al patrimonio,

⁶ La instancia de reclamación redujo el monto de este reparo dado que verificó que diversos proveedores se encontraban con baja de oficio o con baja de inscripción en el periodo sujeto a revisión.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

debían estar sustentados en comprobantes de pago, emitidos de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago, por lo que la Administración no podía reparar el costo por este motivo.

Que mediante el punto 11 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5615 a 5617), notificado el 9 de junio de 2006 (foja 5639), la Administración comunicó a la recurrente que de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros – DAOT había detectado que ésta había emitido indebidamente liquidaciones de compra a proveedores que tienen RUC según Anexo N° 03 a dicho requerimiento (fojas 5602 a 5609) y a un proveedor cuyo DNI no corresponde, y están sustentando costos para efectos de la determinación de la renta de tercera categoría, por lo que le solicitó sustentar dicha observación.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 22 de junio de 2006 (fojas 5172 y 5173), la recurrente señaló que las liquidaciones de compra que emite se otorgan a los proveedores que la abastecen con materia prima, quienes le indicaron que carecían de RUC, motivo por el cual procedió a girar las liquidaciones de compra respectivas, siendo que en su gran mayoría efectúa el pago a dicho proveedores con cheques a su nombre, los cuales están anotados en las referidas liquidaciones. Agregó sobre la proveedora que su número correcto de DNI es el cual corresponde a quien es la vendedora y quien cobró los cheques respectivos, para lo cual adjunta el peritaje grafotécnico efectuado por con Registro N° (fojas 5346 a 5358), donde se concluye que las firmas atribuidas a corresponden a así como copia de los cheques que acreditan que los cheques fueron endosados por para su cobro (5359 a 5380).

Que mediante el punto 11 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5657 a 5661), la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y concluyó que las liquidaciones de compra observadas emitidas por (léase la recurrente) a personas que poseen RUC y cuyo DNI no corresponde, no pueden ser empleadas para sustentar costos por haber sido emitidas sin cumplir los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Comprobantes de Información Registrada de la recurrente (foja 5720) y del Resumen de Fiscalización (fojas 5698 a 5700) se aprecia que la recurrente tiene como actividad económica principal la elaboración de productos alimenticios, precisándose que realiza el procesamiento de productos hidrobiológicos para su venta en el exterior.

Que obran en autos las Copia SUNAT de las liquidaciones de compra observadas (fojas 345 a 827), las que han sido emitidas por la adquisición de productos perecibles, tales como: pulpo fresco, abalon para conserva, abalon fresco, lapa fresca, abalon para congelado, entre otros; comprobantes de pago que según se indica en el punto 11 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° ; (foja 5617) han sustentado los costos de la recurrente para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que a su vez, se verifica de autos que el DNI N° (foja 5380) corresponde a y es dicho documento el que figura anotado en las Copia SUNAT de las liquidaciones de compra observadas por dicha proveedora (fojas 697 a 827) y en el reverso de la copia de los cheques que los cancelan que fueron presentados en fiscalización (fojas 5359 a 5380).

Que estando a lo anterior, y dado que la Administración se ha limitado a sustentar los reparos al costo de ventas sobre la base que las liquidaciones de compra observadas han sido emitidas a personas que poseen RUC y cuyo DNI no corresponde, y que por tanto no pueden ser empleadas para sustentar costos por haber sido emitidas sin cumplir los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, se tiene que dichos reparos no se encuentran debidamente formulados, de conformidad con el criterio expuesto en las resoluciones antes glosadas, por lo que procede levantarlos⁷ y revocar la apelada en este extremo.

⁷ Un criterio similar ha sido expuesto en la Resolución N° 12660-8-2012, que resolvió un caso similar de la recurrente respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

Que dado el sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente sobre los reparos analizados en este acápite.

Adquisiciones inexistentes

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (foja 5977) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, entre otros, por adquisiciones inexistentes por el importe de S/ 151 200,00.

Que tal como se ha indicado previamente, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta aplicable al caso de autos prevé que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, y cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que el artículo 37° de la misma ley 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010 ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que por su parte, en las Resoluciones N° 06368-1-2003 y 05640-5-2006 este Tribunal ha indicado que los medios probatorios deben ser valorados en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁸ y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que adicionalmente, en las Resoluciones N° 04100-4-2007 y 00233-3-2010, entre otras, este Tribunal ha establecido que a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que conforme con el criterio recogido en las Resoluciones N° 256-3-99 y 238-2-98, si en la verificación y cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente; en este sentido, en la Resolución N° 06440-5-2005, se ha señalado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta. No obstante, en la Resolución N° 02289-4-2003 se ha indicado que tal criterio no es aplicable, cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5577 a 5580), notificado el 15 de agosto de 2006 (foja 5581), la Administración comunicó a la recurrente que ha observado operaciones de compra sustentadas en liquidaciones de compra que emitió a los proveedores

⁸ Normas recogidas en los artículos 171° y 172° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, y los artículos 173° y 174° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

por la adquisición de productos hidrobiológicos usados en su proceso productivo; no obstante, dichos comprobantes de pago no consignan el lugar dónde se realizó la operación de compra, ni se exhiben guías de remisión que sustenten el traslado de dichos productos, por lo que le solicitó sustentar la fehaciencia de dichas operaciones para lo cual debía presentar, entre otros, lo siguiente: i) proporcionar un escrito sobre la forma que fueron canceladas las compras efectuadas a los citados proveedores, consignando fecha, monto y medios de pago utilizados, ii) proporcionar copia de los cheques girados para cancelar las compras observadas, iii) copia de las guías de remisión del traslado de los productos a las plantas de la recurrente, iv) copia de los documentos que acrediten la recepción de los productos en sus instalaciones, su conformidad y pesaje de los bienes, y v) acuerdo de precios, calificación y valorizaciones de los productos recibidos.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 13 de setiembre de 2006 (fojas 5195 a 5196), la recurrente señaló que no cuenta con guías de remisión, ya que la entrega se realizó en las plantas de las diferentes zonas y que no cuenta con copias de los cheques girados, puesto que los bancos le han indicado que el costo por cada copia de cheque es de S/ 10,00 o S/ 3,25, lo cual le imposibilita atender dicho punto; a su vez, indicó que adjunta reportes de cancelación de las liquidaciones de compra, copia de sus estados de cuenta bancario, copia de las liquidaciones de compra y su anotación en el Registro de Compras.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 5585 a 5589), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada y señaló que de la revisión de la información presentada procede a reparar las adquisiciones sustentadas en las liquidaciones de compra emitidas a los proveedores (DNI) y (DNI) dado que en los comprobantes de pago no figura la cancelación a dichas personas y en el caso de cheques girados no existe información que acredite que dichas personas los cobraron, por lo que no existe certeza del pago ni del lugar donde se realizó la operación al no haberse consignado ninguna información sobre ello en los comprobantes de pago observados; a su vez, se precisó que la recurrente no lleva ningún control del movimiento físico de los productos hidrobiológicos que reflejen las entradas y salidas de los bienes contenidos en los comprobantes de pago observados y que se cuentan con las manifestaciones brindadas por y , quienes han señalado que no han efectuado operaciones con la recurrente. En tal sentido, procedió a reparar las operaciones contenidas en las liquidaciones de compra emitidas a los citados proveedores por el importe de S/ 151 200,00, según Anexo N° 02 a dicho resultado (fojas 5582 y 5583).

Que obran en autos las liquidaciones de compra observadas emitidas por la recurrente por la adquisición de abalon congelado, abalon para conserva, pulpo fresco para congelado, entre otros, así como su anotación en el Registro de Compras (fojas 3399 a 3857 y 4405 a 4468).

Que asimismo, obra en autos los escritos de fechas 19 y 30 de junio de 2006 (fojas 1411 y 1417 a 1419), presentados ante la Administración por y por respectivamente, de los cuales se verifica que dichas personas manifestaron no dedicarse a la venta de productos marinos ni haber realizado operaciones de compraventa con la recurrente.

Que ahora bien, los comprobantes de pago y su anotación en los registros contables no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia o realidad de las operaciones contenidas en dichos documentos a efectos de su deducción tributaria, de conformidad con los criterios de las Resoluciones N° 1218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005. Así mismo, los reportes de cancelación de las liquidaciones de compra y copia de sus estados de cuenta bancario tampoco acrediten la realidad de las operaciones.

Que además, si bien en el caso de autos resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido materia prima para la realización de actividades de procesamiento y exportación de productos, ésta no ha presentado documentación adicional a las liquidaciones de compra observadas para sustentar dichas



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

adquisiciones, a pesar de ser requerida por la Administración para tal efecto, siendo que la Administración ha realizado acciones adicionales, tales como la toma de manifestaciones a los proveedores consignados en dichos comprobantes de pago, de las cuales se tiene que no se dedican a la venta de bienes y han declarado no haber realizado operaciones con la recurrente.

Que en tal sentido, de lo actuado se tiene que no se encuentra acreditado con documentación suficiente la fehaciencia de las adquisiciones observadas, debiendo precisarse que luego de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente y las acciones adicionales realizadas por la Administración, ésta reparó el saldo de las operaciones no sustentadas de forma fehaciente, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

a

Que del Anexo N° 1 a las Resoluciones de Determinación N° a (foja 5971) se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4.1% de los meses de agosto a diciembre de 2004⁹ por gastos en beneficio del accionista, gastos (impuesto) asumidos por la empresa, sumas cargadas a gastos no sustentada y sumas cargadas al costo siendo operaciones inexistentes.

Que el artículo 55° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, establecía que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional del cuatro punto uno por ciento (4.1%) sobre las sumas a que se refería el inciso g) del artículo 24°-A.¹⁰

Que por su parte, el inciso g) del artículo 24°-A del citado Texto Único Ordenado, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, disponía que para los efectos del impuesto se entendía por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que, al practicarse la fiscalización respectiva, resultara renta gravable de la tercera categoría, siempre que el egreso, por su naturaleza, significara una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, y agregaba dicho artículo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regulaba en el artículo 55° de la aludida ley.

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida tasa adicional es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, indicando que debe tenerse en cuenta que la tasa adicional de 4,1% fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, socios o asociados, que no se les hubiera retenido el 4,1% sobre los denominados “dividendos presuntos”.

Que mediante Decreto Legislativo N° 970, vigente a partir del 1 de enero de 2007, se sustituyó el artículo 55° antes citado, disponiéndose que las personas jurídicas se encontraban sujetas a una tasa adicional de 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A, siendo que el impuesto determinado debía abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que el numeral 13.1 del artículo 13° del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, prevé que la nulidad de un acto sólo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

⁹ Por las sumas de S/ 1 324,00, S/ 260,00, S/ 640,00, S/ 3 610,00 y S/ 1 380,00, más intereses moratorios.

¹⁰ Redacción que se mantuvo en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 970



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

Que en el caso de autos, la Administración reparó gastos en beneficio del accionista, gastos (impuesto) asumidos por la empresa, sumas cargadas a gastos no sustentada y sumas cargadas al costo siendo operaciones inexistentes, por lo que consideró que se había configurado una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario y procedió a gravar a la recurrente con la tasa de 4,1% antes mencionada, en forma mensual, según consta en los valores girados.

Que durante los períodos acotados se encontraba vigente el artículo 55° de los Textos Únicos Ordenados de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobados por Decretos Supremos N° 054-99-EF y 179-2004-EF, normas que no establecían que la determinación de la disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario podía ser mensual, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 15522-2-2011 y 02164-5-2013.

Que en consecuencia, en el caso de autos, la Administración no debió determinar deuda en forma mensual por la disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que al no haber seguido el procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y de la apelada en este extremo, de conformidad con lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Resolución de Determinación N°

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 5969 y 5970) se aprecia que fue emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004, al determinarse una omisión referencial al referido pago a cuenta, dado que la recurrente no consideró los ingresos derivados de la venta de un inmueble.

Que el artículo 85° de la citada Ley del Impuesto a la Renta prevé que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55° de la ley.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (fojas 5628 y 5629), notificado el 9 de junio de 2006 (foja 5639), la Administración comunicó a la recurrente que para la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004 no se ha considerado el importe de S/ 225 810,00 derivado de la venta del _____ y el _____ que forma parte del edificio ubicado en _____

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 22 de junio de 2006 (5174) la recurrente señaló que realizó la venta del referido inmueble y se limitó a indicar que corresponde a una venta no gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 5668), la Administración dejó constancia del escrito presentado y señaló que la recurrente no manifestó argumento alguno en relación al reparo al referido pago a cuenta.

Que en tal sentido, toda vez que el reparo en cuestión ha sido efectuado con arreglo a ley, situación que no ha sido desvirtuada por la recurrente, a pesar de ser requerida para tal efecto, corresponde confirmar el mismo y la apelada en este extremo.

Resolución de Multa N°

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° _____ (foja 5989) se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al estar vinculada al reparo



Tribunal Fiscal

N° 08504-11-2021

al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero de 2004, contenido en la Resolución de Determinación N° (

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

Que dado que la Resolución de Multa N° se encuentra vinculada al reparo efectuado mediante la Resolución de Determinación N° , la cual ha sido confirmada, procede emitir similar pronunciamiento respecto de la anotada resolución de multa y confirmar la apelada en este extremo.

Que la diligencia de Informe Oral se llevó a cabo con la asistencia del representante de la Administración según constancia que obra en autos (foja 6093).

Con los vocales Ezeta Carpio, Fuentes Borda y Falconí Sinche, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Fuentes Borda.

RESUELVE:

1. Declarar **NULAS** las Resoluciones de Determinación N° y la Resolución de Intendencia N° de 28 de junio de 2011 en dicho extremo.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 28 de junio de 2011 en el extremo de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gasto de seguro médico otorgado al gerente general y adquisiciones sustentadas con comprobantes de pago no válidos y cuyo DNI no corresponde, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados.

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

EZETA CARPIO
VOCAL PRESIDENTE

FUENTES BORDA
VOCAL

FALCONÍ SINCHE
VOCAL

Sáez Montoya
Secretario Relator (e)
FB/SM/EM/rsc.

Nota: Documento firmado digitalmente