



Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2022 13:47:59
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

EXPEDIENTE N° : 13738-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de junio de 2022

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de junio de 2014, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en relación al reparo al costo de venta por no sustentar la fehaciencia del costo y por no haber utilizado medios de pago, que con la documentación que presentó, demostró que todas sus transacciones relacionadas a la determinación de sus costos de venta se ajustaban a la realidad de los hechos, y a su vez cumplían con el principio de causalidad, debido a que sus costos eran reales.

Que indica que por una omisión involuntaria de su personal que tramitaba la emisión de los cheques, no se consignó en estos la cláusula "no negociable", no siendo un hecho intencional con el ánimo de cometer un ilícito y/o transgredir las normas. Agrega que la Administración ha verificado que la totalidad de los referidos cheques fueron cobrados por sus proveedores, y que las operaciones correspondían a compras que eran necesarias. Indica que una interpretación adecuada de la Ley N° 28194, estaría demostrando que en su caso, los mencionados cheques fueron cobrados por sus proveedores, por lo que debe reconocerse la relevancia del aspecto sustancial sobre lo formal, debiendo tenerse en cuenta que la impresión del sello "no negociable", es una mera formalidad para conseguir los fines que igualmente se han conseguido; asimismo, señala que debe considerarse la NIC 1 y la NIIF 1 para reconocer la relevancia del aspecto sustancial sobre el formal.

Que refiere en relación al reparo por cancelar con medios de pago sin requisitos de ley y por no sustentar el uso de medios de pago ni la causalidad del gasto, que la Administración en ningún momento cuestionó la veracidad de las operaciones comerciales que realizó, sino la formalidad utilizada en los medios de pago al indicar que sus adquisiciones fueron canceladas con cheques sin la cláusula no negociable. Indica que la Administración avala la veracidad de las operaciones realizadas con sus proveedores y que dicha entidad ha comprobado que la totalidad de los mencionados cheques fueron cobrados por sus proveedores, no existiendo un solo caso en que se hubiese verificado que estos fueron cobrados por terceros y que las referidas adquisiciones se encuentran vinculadas a sus operaciones de producción, por lo que forman parte de sus costos de venta y gastos.

Que agrega que no es cierto que existan transacciones sin utilización de medios de pago, toda vez que estos sí existen y fueron cancelados mediante cheques a sus proveedores, tal como se puede observar en sus estados de cuenta y en sus conciliaciones bancarias, y que a solicitud del auditor solicitó copia de los cheques a las instituciones bancarias, información que posteriormente le fue entregada a la Administración, siendo que aquella no los ha tenido en consideración.

Que señala en relación al reparo por falta de acreditación de la prestación de servicios y de la vinculación con la renta gravada, que la Administración no ha tenido en cuenta que para cancelar dichos servicios



Firmado Digitalmente por AMICO
DE LAS CASAS Lorena Maria De
Los Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2022 12:39:10 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado
Digitalmente por
VILLANUEVA
AZNARAN Lily Ana
FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/06/2022
12:42:33 COT
Motivo: Soy el autor
del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/06/2022 12:44:18
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

utilizó los medios de pago adecuados, los cuales se realizaron en función a la documentación sustentatoria, tales como contratos, órdenes de pago, comprobantes de pago y otros, que demuestran la realización de los servicios que le fueron prestados. Agrega que los mencionados servicios cumplen con el principio de causalidad al haber obtenido los efectos deseados, siendo que estos se encuentran debidamente contabilizados y son valederos para sustentar gastos.

Que indica en cuanto al reparo por gastos de viaje no sustentados tributariamente, que estos fueron realizados por sus funcionarios para representarla ante entidades privadas del extranjero con la finalidad de realizar operaciones comerciales que se materializaron en la suscripción de contratos, que hasta la fecha se encuentran vigentes, por lo que se encuentran debidamente sustentados y aprobados por ella. Afirma que es una empresa privada y no estatal, por lo que resulta inaudito que el auditor haya aplicado en forma extensiva los parámetros previstos en las normas de austeridad para entidades del Estado; agrega que los gastos reparados se realizaron en el marco de una ecuación costo – beneficio, por lo que considera que el reparo efectuado por la Administración no se ajusta a la realidad de los hechos ni mantiene el principio de objetividad e imparcialidad, puesto que adolece de interpretación legal; y por lo expuesto, solicita la aplicación del beneficio de la economía procesal para impedirse un abuso del derecho en su contra, puesto no se ha respetado el debido proceso, toda vez que no han sido debidamente atendidos sus pedidos.

Que solicita la suspensión de cualquier procedimiento de cobranza coactiva relacionado a los valores impugnados, en observancia a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 119 del Código Tributario.

Que mediante escrito ampliatorio, la recurrente señala en relación al reparo al costo de venta no aceptado tributariamente, que no debió repararse el costo computable por no utilizar o presentar medio de pago (cheques con la cláusula no negociable, no a la orden u otra equivalente) por encontrarse plenamente acreditada la fehaciencia de la operación.

Que refiere que de una interpretación histórica del artículo 8 de la Ley N° 28194 y de su antecedente el Decreto Legislativo N° 939, se aprecia que dicha norma no resulta de aplicación en casos en los que se acredita la veracidad de las operaciones o cuando quien recibe el cheque cumpla con sus obligaciones tributarias, ya que al suprimirse la última parte del artículo 8 del Decreto Legislativo N° 939, la intención del legislador era que no se desconociera el crédito fiscal, gasto o costo cuando se comprobara la realidad de la operación, toda vez que implicaría una mayor tributación, por lo tanto, habiendo acreditado que sus operaciones fueron efectivamente realizadas, tiene derecho a deducir el costo de venta. Indica que si lo que se busca es luchar contra la evasión, no tiene ningún sentido castigar a un contribuyente que a todas luces realiza una operación verdadera.

Que manifiesta que la Administración reparó una serie de comprobantes de pago por no presentar copia del anverso y reverso de los cheques con los que fueron cancelados, no cuestionando la existencia de la operación; sin embargo, tal apreciación no tiene ningún sustento y por el contrario vulnera lo establecido en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que en ninguna parte de la referida ley ni en la Ley de Títulos Valores se encuentra establecido que el contribuyente tiene la obligación de preservar una copia de los medios de pago que utilice, por lo que es una obligación creada por la indebida interpretación de la Administración, obligándola abusivamente a hacer algo que no estaba obligada a hacer.

Que manifiesta que en el supuesto negado que exista la obligación legal de conservar una copia del cheque emitido, esta tendría que venir con una copia (regulada vía reglamento), tal como vienen aquellos documentos donde sí existe la obligación; sin embargo, hasta la fecha la norma solo ha establecido conservar el talonario.

Que arguye que por circunstancias que le son ajenas, no pudo entregar las copias de los cheques referidos, no obstante haber realizado la solicitud a los respectivos bancos; asimismo, señala que conforme el principio de impulso de oficio, la Administración debió recurrir a lo preceptuado en el numeral 10 de artículo 62 del Código Tributario, para solicitar información de los deudores tributarios; sin embargo, se limitó a indicar que se encontraba obligada a conservar los cheques, vulnerando el principio de verdad material administrativo.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que indica en relación al reparo por no acreditar la efectiva prestación del servicio, la causalidad del gasto y la relación con la generación de la renta gravada, que la Administración da por sentado que las operaciones reparadas han sido efectivamente prestadas, es decir, que se trata de operaciones reales, toda vez que en un procedimiento de fiscalización primero se verifica si la operación ha sido efectivamente realizada, luego y solo si ello es verificado, se procede a verificar si tal gasto es causal con la actividad generadora de la renta.

Que afirma que hecho de que no se haya presentado el contrato que avale el estudio realizado por la asesora legal y/o laboral no significa que el gasto no cumple con la causalidad, puesto que ella colaboró en el proyecto de la adquisición de un local conocido como

asimismo, refiere en relación a y que dichas personas le prestaron exclusivamente servicios de asesoría en planta a los trabajadores. Indica en cuanto al reparo por no utilizar medios de pago, que se remite a sus argumentos expuestos al analizar el reparo por costo de ventas no aceptado tributariamente.

Que señala en relación al reparo por cargo a resultados por cancelar con medios de pago sin requisitos de ley y por no presentar medios de pago ni sustentar la causalidad, que se remite a los mismos argumentos expuestos con ocasión del reparo por costo de venta no aceptado tributariamente y el reparo y gastos que no cumplen el principio de causalidad.

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización parcial realizado a la recurrente efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por costo de venta no aceptado tributariamente, cargo a resultado pagados sin utilizar medio de pago, cargo a resultado sin acreditar su prestación ni causalidad y por gastos de viaje no aceptados tributariamente, los cuales se encuentran arreglados a ley; asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el caso de autos, mediante Carta Nº (foja 5958) y Requerimiento Nº¹ (5954 y 5955), la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la SUNAT, inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (foja 5966), señalando como elementos del tributo a fiscalizar: Costo de ventas y gastos y como aspectos contenidos en el tributo a fiscalizar: Costo de Producción – Materias Primas, Costo de Producción – Productos terminados, Costo de Producción – Subproductos, desecho y desperdicios y gastos por servicios prestados por terceros. En el citado procedimiento de fiscalización también se emitió el Requerimiento Nº² (fojas 5907 a 5923).

Que mediante Resolución de Superintendencia Nº 309-2012/SUNAT de 28 de diciembre de 2012 vigente a partir del 01 de enero de 2013, la recurrente fue excluida del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales, por lo que el procedimiento de fiscalización prosiguió en la Intendencia de Lima, y como consecuencia de ello le emitió la Carta Nº (foja 6245) y el Requerimiento Nº³ (fojas 6221 a 6237).

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización parcial, la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por: i) Costo de venta no aceptado tributariamente; ii) Cargo a resultado pagados sin utilizar medios de pago, por cancelar con medios de pago sin requisitos de ley y no acreditar la causalidad; iii) Cargo a resultado por no acreditar la prestación de servicios ni la causalidad del gasto; y iv) Gastos de viaje no sustentados tributariamente; asimismo detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, emitiendo, en consecuencia, la Resolución de Determinación Nº girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (fojas 6419 a 6421) y la Resolución de Multa Nº girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (foja 6418).

¹ Notificados el 10 de octubre de 2012 (fojas 5956 y 5958).

² Notificado el 23 de noviembre de 2012 (foja 5923).

³ Notificados el 01 de febrero de 2013 (fojas 6237 y 6246).



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que la controversia consiste en determinar si los reparos formulados y la imputación de la sanción por la infracción acotada por la Administración se encuentran arregladas a ley.

Resolución de Determinación Nº

Que de la revisión del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 6419), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008: (i) Costo de venta no aceptado tributariamente; (ii) Cargo a resultados pagados sin utilizar medios de pago, por cancelar con medios de pago sin requisitos de ley y no acreditar la causalidad; (iii) Cargo a resultado por no acreditar la prestación de servicios ni la causalidad del gasto; y (iv) Gastos de viaje no sustentados tributariamente.

1. COSTO DE VENTA NO ACEPTADO TRIBUTARIAMENTE

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 6419), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por costo de venta no aceptado tributariamente, por el importe de S/ 2 139 180,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 5917 y 5918), la Administración respecto a la Divisionarias 9102400 – Materias Primas en Producción y Divisionaria 9102600 – Suministros en Producción, solicitó a la recurrente que explicara por escrito y acreditara con documentación suficiente, los conceptos contenidos en los comprobantes de pago detallados en los Anexos Nº 03 y 04 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 5907 a 5912), para ello, le refirió tener en cuenta lo siguiente: i) Comprobantes de pago, asiento contable (origen y destino), órdenes de compras, contratos, addendums, guías de remisión, constancia de detracción por las compras efectuadas, medios de pagos, estado de cuenta corriente, registro permanente de inventario (kardex), documentación sustentatoria de ingreso-salida de almacén, copias de anverso y reverso de cheques relacionados a la cancelación de comprobantes de pago; ii) En caso de no haber efectuado detracciones, por los comprobantes de pago detallados, le requirió que sustentara por escrito indicando lo que motivó a no efectuar las detracciones, señalando la base legal correspondiente, así como detallara los comprobantes de pago por los que no se efectuó la detracción; iii) Documento de ingreso a almacén por compra de existencias (materia prima, suministros, etc.), documentación de salida a producción y venta como producto terminado (presentar comprobantes de pago correspondiente a dicha venta), informes técnicos, órdenes de producción, reportes, análisis y otra documentación pertinente que permitiera sustentar su registro; y iv) Sustentara o demostrara la situación de las existencias (materia prima, suministros, etc.) que no formaron parte de los productos vendidos al 31.12.2018.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 21 de diciembre de 2012 (fojas 5879 a 5895) y señaló, entre otros, lo siguiente: i) De acuerdo a su operatividad realiza compras nacionales (materias primas y suministros) y compras al exterior (importaciones); ii) La política de compras se regía por el principio de que toda compra debía estar respaldada por el orden de compra respectiva, emitida por el área de compras, de acuerdo a lo indicado por el supervisor de estas adquisiciones, asimismo, la cancelación se realizaba mediante cheques al contado o crédito; iii) Las compras al exterior se realizaban de acuerdo a los materiales e insumos que se iban a utilizar en los pedidos de sus clientes y/o para tener en stock, en tanto que, la cancelación era mediante cartas de transferencia bancaria; iv) Las compras detalladas en el Anexo Nº 03 correspondían a la adquisición de materias primas (chatarra) que se utilizaba en el proceso de producción, como se detalla en el Registro de Inventario Permanente así como en la documentación exhibida; asimismo, indicó que adjuntaba copia de la constancia de las detracciones efectuadas a los proveedores; v) Las compras detalladas en el Anexo Nº 04 correspondían a suministros que eran utilizados en la producción, conforme acredita con la documentación exhibida; vi) Las compras de suministros detalladas en el Anexo Nº 04 no se encontraban sujetas a detracciones de acuerdo al Decreto Legislativo Nº 940; vii) Presentaba toda la documentación que sustentaba todo el proceso de los artículos producidos, desde el ingreso a los almacenes hasta la obtención del producto terminado; y viii) Presentaba el inventario físico al 31.12.2008 de la materia prima y los suministros.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5896), la Administración indicó que procedía al cierre del citado requerimiento en vista que la recurrente había sido excluida del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales - SUNAT, según la Resolución de Superintendencia N° 309-2012/SUNAT.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6231 a 6233), la Administración respecto a la Divisionarias 9102400 – Materias Primas en Producción y Divisionaria 9102600 – Suministros en Producción, solicitó a la recurrente que explicara por escrito y acreditara con documentación suficiente, los conceptos contenidos en los comprobantes de pago detallados en los Anexos N° 03 y 04 adjuntos a dicho requerimiento (fojas 6221 a 6226), para ello, le refirió tener en cuenta lo siguiente: i) Comprobantes de pago, asiento contable (origen y destino), órdenes de compras, contratos, addendums, guías de remisión, constancia de detracción por las compras efectuadas, medios de pagos, estado de cuenta corriente, registro permanente de inventario (kardex), documentación sustentatoria de ingreso-salida de almacén, copias de anverso y reverso de cheques relacionados a la cancelación de comprobantes de pago; ii) En caso de no haber efectuado detracciones, por los comprobantes de pago detallados, le requirió que sustentara por escrito indicando lo que motivó a no efectuar las detracciones, señalando la base legal correspondiente, así como detallara los comprobantes de pago por los que no se efectuó la detracción; iii) Documento de ingreso a almacén por compra de existencias (materia prima, suministros, etc), documentación de salida a producción y venta como producto terminado (presentar comprobantes de pago correspondiente a dicha venta), informes técnicos, órdenes de producción, reportes, análisis y otra documentación pertinente que permitiera sustentar su registro; y iv) Sustentara o demostrara la situación de las existencias (materia prima, suministros, etc) que no formaron parte de los productos vendidos al 31.12.2018.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6204 a 6206), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente y señaló que de su evaluación, determinó lo siguiente: i) Respecto de algunos comprobantes de compra, la recurrente no adjuntó la información solicitada; ii) En algunos comprobantes de pago no se pudo verificar el ingreso respectivo a almacén, toda vez que la orden de compra indicada en la factura no se encontraba incluida como ingreso en el Kardex; y iii) No adjuntó los medios de pago respectivos, a pesar que por el monto se encontraba obligada a usarlos, o el medio de pago no cumplía los requisitos mínimos establecidos; en ese sentido, reparó el costo de venta correspondiente a materias primas y suministros en producción por no sustentar el ingreso de las materias primas a almacén, por no utilizar los medios de pago y los medios de pago no cumplían los requisitos mínimos señalados en la ley (Cheques sin la cláusula de no negociable), según se detalla en los Anexos N° 1.1, 04 y 05 del resultado del requerimiento (fojas 6140 a 6156 y 6202).

CUENTA	NOMBRE	NO EXHIBIÓ MEDIO DE PAGO /SI INGRESÓ A ALMACÉN S/	NO EXHIBIÓ MEDIO DE PAGO /NO INGRESÓ A ALMACÉN S/	EXHIBIÓ CHEQUE SIN CLÁUSULA NO NEGOCIABLE/NO INGRESÓ A ALMACÉN S/	EXHIBIÓ CHEQUE SIN CLÁUSULA NO NEGOCIABLE/ INGRESÓ A ALMACÉN S/	CON MEDIO DE PAGO/ SIN INGRESÓ A ALMACÉN S/	REPARO DETERMINADO S/
9102400	Materias Primas en producción Divisionarias	928 360,87	82 832,97	38 703,36	669 162,50	337 481,99	2 056 541,69
9102600	Suministros en producción	84 805,87	84 580,29	0,00	0,00	13 958,00	183 344,16
							2 239 885,85
	TOTAL REPARO AL COSTO DE VENTA						2 139 179,81

Que conforme se detalla en el Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° (foja 6139), para determinar monto del reparo por costo de ventas no aceptado tributariamente para el ejercicio 2008,



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

la Administración determinó como "costo de ventas de lo producido" y "costo de producción" los importes de S/ 77 234 382,00 y S/ 80 870 340,25 respectivamente, tomando en consideración los montos previstos en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, Formulario 662 N° de 25 de marzo de 2009 (fojas 6069 a 6074), y la información contenida en la hoja de costos proporcionada por la recurrente (fojas 5872 a 5878). Con dicha información, calculó la proporción que representaba el costo de lo vendido respecto del costo total de producción, para aplicar el porcentaje hallado (% 95,50396), al monto total de comprobantes de pago observados ascendente a S/ 2 239 885,85, determinando como costo de venta reparado el importe de S/ 2 139 180,00.

1.1 Costos no fehacientes

Que de conformidad con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979⁴, se entiende por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que en la Resolución N° 03618-1-2007, este Tribunal ha señalado que la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dicha operación, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobante de pago.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 02289-4-2003, 03708-1-2004, 00120-5-2002 y 06276-4-2002, entre otras, este Tribunal ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, no resultando suficiente para tal efecto la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de los mismos.

Que de acuerdo con lo expuesto, para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a operaciones realizadas por los deudores tributarios con sus proveedores, para lo cual es necesario que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con estos, las que pueden sustentarse con la documentación pertinente que demuestre con indicios razonables la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios.

Que en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, este Tribunal ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que según el Comprobante de Información Registrada (foja 6097), la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal la fabricación de productos de hierro y acero (CIU 27102).

⁴ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007, cuya entrada en vigencia fue a partir del 1 de enero de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que de la revisión de los Anexos N° 04 y 05 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6140 a 6156), se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por costos no fehacientes, relacionadas a la adquisición de materia prima por el importe de S/ 337 481,99 y suministros por el importe de S/ 13 958,00. Asimismo, se aprecia que reparó diversos comprobantes de pago por costos no fehacientes y por no utilizar medio de pago en su cancelación⁵ o el cheque utilizado no contenía la "cláusula no negociable"⁶.

y

Que la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones reparadas, adjuntó copia de las Facturas: (i) N°

2588, 2599, 2606, 2617, 2622, 2631, 2744 y 2752); (ii) Facturas N° emitidas por (fojas 145, 3629, 3634, 3639 y 3691); (iii) N° y emitidas por (fojas 4217 y 4222); iv) N° y emitidas por (fojas 4407 y 4412); v) N° emitida por (foja 1800); y vii) Facturas N° (foja 1760); vi) N° emitidas por y por la venta de diversos tipos de chatarra y piezas integrales y columnas de fierro.

Que de acuerdo al criterio jurisprudencial antes glosado, las facturas exhibidas, así como su registro contable, no resultan suficientes para acreditar la realización de las operaciones contenidas en dichos comprobantes de pago, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se acredite que los bienes que se consignan en ellas hayan sido efectivamente adquiridos.

Que en relación a la Factura N° emitida por cabe indicar que de autos no se aprecia que la recurrente hubiese presentado documentación alguna para acreditar la fehaciencia de las operaciones que dicho comprobante de pago contiene.

Que de la revisión de las guías de remisión (fojas 143, 144, 2584, 2586, 2593, 2595, 2597, 2602, 2604, 2609, 2611, 2613, 2615, 2620, 2625, 2627, 2629, 2742, 2746, 2748 y 2750), emitidas por

se aprecia que en ninguna ellas se consignó los datos de identificación y firma de la persona que en representación de la recurrente habría recibido los bienes descritos en las facturas observadas; asimismo, se aprecia que en la mayoría de los citados documentos no se consigna la cantidad de chatarra trasladada ni el motivo del traslado, por lo que dichos documentos no sustentan el traslado de los bienes a que se refieren las facturas observadas ni su recepción por parte de la recurrente.

Que asimismo, de la revisión de las guías de remisión (fojas 3627, 3632, 3637 y 3689), emitidas por se aprecia que en ninguna ellas se consignó los datos de identificación y firma de la persona que en representación de la recurrente habría recibido los bienes descritos en las facturas observadas; asimismo, se aprecia que en la mayoría de los citados documentos no se consigna la cantidad de chatarra trasladada ni el motivo del traslado, por lo que dichos documentos no sustentan el traslado de los bienes a que se refieren las facturas observadas ni su recepción por parte de la recurrente.

Que de la revisión de las guías de remisión (fojas 4215 y 4220) emitidas por guías de remisión (fojas 4405 y 4410) emitidas por guía de remisión (foja 1759) emitida por y guía de remisión (foja 1799) emitida por se aprecia que en ninguna de ellas se consignó los datos de identificación de la persona que en representación de la recurrente habría recibido los bienes, asimismo, se aprecia que en la mayoría de los

⁵ Factura N° emitida por Inversiones, emitidas por y emitidas por

⁶ Factura N° emitida por

N° emitida por N° y N°



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

citados documentos no se consigna la cantidad de chatarra trasladada ni el motivo del traslado; en tanto que en las guías de remisión (fojas 3756 y 3758) emitidas por _____ vinculadas a la Factura N° _____ no se aprecia que en ninguna de ellas se haya consignado los datos de identificación de la persona que en representación de la recurrente habría recibido los bienes, por lo que dichos documentos no sustentan el traslado de los bienes a que se refieren las facturas observadas ni su recepción por parte de la recurrente.

Que respecto a las liquidaciones de pago (fojas 2576, 2582, 2589, 2591, 2600, 2607, 2618, 2623, 2741, 2745, 3625, 3630, 3635, 3687, 3754, 4213, 4218, 4403 y 4408), así como las órdenes de compra (fojas 142, 2577, 2583, 2592, 2601, 2608, 2619, 2624, 3626, 3631, 3636, 3688, 3755, 4214, 4219, 4404, 4409, 1758 y 1797); cabe anotar que son documentos internos que solo describen los bienes, cantidad y precio unitario y total, sin embargo, por sí solos, no acreditan el traslado y recepción de los bienes adquiridos, cuyas operaciones de compra se detallan en las facturas observadas, toda vez que estas únicamente acreditarían un pedido de compra de bienes y una orden de pago de los mismos, mas no que las compras hubiesen sido efectivamente realizadas.

Que con relación a los tickets de balanza electrónica (fojas 2579, 2581, 2585, 2587, 2594, 2596, 2598, 2603, 2605, 2610, 2612, 2614, 2616, 2621, 2626, 2628, 2630, 2743, 2747, 2749, 2751, 3628, 3633, 3638, 3690, 3757, 3759, 4216, 4221, 4406 y 4411); cabe indicar que tales tickets hacen referencia al pesaje de los bienes, sin embargo, no acreditan por sí solos que las operaciones contenidas en las facturas reparadas se hubiesen realizado, más aún cuando no se ha acreditado que los bienes que estas contienen hubieren ingresado a los almacenes de la recurrente.

Que es preciso anotar, que las constancias de depósito de detracción (fojas 144, 147, 156, 163, 169, 178, 183, 274, 278, 904, 909, 914, 965, 1425, 1430, 1621 y 1626), solo acreditan el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con el Régimen de Deduciones del Impuesto General a las Ventas, en tanto que los estados de cuenta (fojas 140, 146, 153, 155, 162, 168, 176, 177, 182, 273, 277, 903, 908, 913, 964, 1424, 1429, 1620, 1625, 1757, 1796 y 2590), dan cuenta de movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar por sí solos la realización de las operaciones de compra observadas.

y

Que la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas, adjuntó copia de las Facturas N° _____ emitida por _____ (foja 1789) y Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ (fojas 1807 y 1810), por la adquisición de diversos bienes.

Que en relación a las operaciones contenidas en la Factura N° _____ emitida por _____ y Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____ la recurrente adjuntó las órdenes de compra (fojas 1788, 1806 y 1809) y estados de cuenta (fojas 1787, 1804 y 1808).

Que al respecto, cabe indicar que las órdenes de compra no acreditan por sí solas la realización de las operaciones de compra observadas debido a que solo describen los bienes que la recurrente pretendía adquirir, mas no que estas en efecto se hubiesen realizado, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes. Asimismo, los estados de cuenta contienen los movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar por sí solos la realización de las operaciones de compra observadas.

Que la recurrente, a efecto de sustentar las operaciones contenidas en las facturas observadas, adjuntó copia de las Facturas N° _____ y _____ emitidas por _____



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

(fojas 1792 y 1795), por la fabricación de piñón, poleas, entre otros, así como órdenes de insumos (fojas 1791 y 1794) y estados de cuenta (fojas 1790 y 1793).

Que al respecto, cabe indicar que las órdenes de insumos no acreditan por sí solas la realización de las operaciones observadas debido a que solo describen los bienes que la recurrente pretendía que le fabricaran, mas no que estas en efecto se hubiesen realizado, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes. Asimismo, los estados de cuenta, contienen los movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar por sí solos la realización de las operaciones de compra observadas.

Que como se aprecia, la recurrente no presentó ninguna información adicional con el fin de acreditar el traslado de los bienes que habría adquirido o que habría encargado fabricar, ni algún documento de control interno en el que se aprecie el ingreso de la mercadería adquirida o bienes encargados de fabricar a sus instalaciones, tales como partes de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar que sustente el ingreso y recepción de los bienes adquiridos, por lo que la recurrente no acreditó el traslado del bien y por ende la efectiva realización de las adquisiciones que se detallan en las facturas observadas.

Que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes, del análisis conjunto de la documentación y los hechos descritos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, se concluye que no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia de las compras observadas; siendo del caso señalar que, conforme con los criterios antes citados, a ella le correspondía la carga de la prueba, teniendo la obligación de aportar bases probatorias mínimas de la realidad de las operaciones, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que con la documentación presentada demostró que todas sus transacciones relacionadas a la determinación de sus costos de venta se ajustaban a la realidad de los hechos, y a su vez cumplían con el principio de causalidad, debido a que sus costos eran reales; cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la documentación presentada por la recurrente y que ha sido analizada en esta instancia, no acredita en modo alguno que las operaciones que se habrían adquirido mediante las facturas observadas hubiesen efectivamente realizadas, al no haberse acreditado que estas hubiesen ingresado a sus instalaciones; asimismo, debe indicarse que de conformidad con el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago de compra correspondan a operaciones reales, siendo que ello no ocurrió en el presente caso, pese a ser requerida expresamente y estar obligada a ello, dado que le corresponde a ella la carga de la prueba. De otro lado, cabe resaltar que el reparo materia de análisis no se encuentra referido a determinar si las adquisiciones cumplen o no con el principio de causalidad, sino si estas son o no fehacientes, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

1.2 Costos no sustentados con el respectivo medio de pago y cheques sin cláusula “no negociable”, “no a la orden” “intransferible” u otra equivalente

Que de la revisión de los Anexos Nº 04 y 05 al Resultado de Requerimiento Nº (fojas 6140 a 6156), se aprecia que la Administración reparó los costos de materia prima en producción (Cuenta Contable 9102400) y suministros en producción (Cuenta Contable 9102600), al no sustentarse el uso de medio de pago en las cancelaciones de los comprobantes de pago observados, debido a que nos los exhibió o el cheque no tenía la cláusula de “no negociable”, “no a la orden” “intransferible” u otras equivalente, por los importes de S/ 1 011 193,84 y S/ 169 386,16, respectivamente, consignando como base legal, entre otros, los artículos 3, 4, 5 y 8 de la Ley Nº 28194.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía⁷, contiene disposiciones que regulan la utilización de medios de pago para cancelar obligaciones dinerarias, a fin que dichas erogaciones tengan efectos tributarios.

Que el artículo 3 de la aludida ley señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3,500.00 o US\$ 1,000.00.

Que el artículo 5 de la misma ley señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 de dicha norma serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de la referida ley indica que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones e tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, para lo cual se deberá tener en cuenta, adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación; y en caso que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda; y de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT, en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que conforme a las normas citadas, para efecto tributario, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago previstos en la Ley N° 28194, cuando se esté obligado a ello, no darán derecho a deducir gasto y/o costo respecto del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 08538-4-2015 y 04392-3-2016, entre otras, ha señalado que el requisito a que se refiere la Ley N° 28194, consiste en realizar el pago de las adquisiciones a partir del monto establecidos en dicha norma, mediante alguno de los medios de pago señalados en el artículo 5 de la cita ley, siendo que el hecho que los proveedores depositen en sus cuentas bancarias el pago en efectivo o los cheques sin la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otra equivalente recibidos, no acredita el cumplimiento de las normas.

Que según consta de los Anexos N° 04 y 05 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6140 a 6156), la Administración reparó el costo de venta, debido a que la recurrente no acreditó la cancelación de los comprobantes de pago con alguno de los medios de pago conforme con lo dispuesto por la Ley N° 28194, según se detalla a continuación:

CUADRO 1

N° DE FACTURA	PROVEEDOR	VALOR DE VENTA S/	FOJAS DEL COMPROBANTE DE PAGO
		6 738,80	5
		65 620,00	44

⁷ Publicada el 26 de marzo de 2004 y vigente a partir del 27 de marzo de 2004. Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

		23 007,00	50
		25 994,80	57
		29 395,39	65
		17 971,00	73
		25 700,80	81
		17 095,20	88
		60 905,00	266
		39 179,00	312
		32 383,00	319
		49 716,00	327
		52 020,49	363
		31 034,00	381
		38 460,50	458
		44 885,30	500
		52 720,00	652
		51 310,00	875
		48 228,00	973
		14 890,50	1124
		3 715,20	1158
		8 370,80	1164
		26 013,00	1472
		4 537,26	1484
		77 578,96	1490
		80 890,92	1498
		4 369,70	1769
		14 497,65	1743
		13 794,05	1786
		16 931,57	1747
		4 243,50	1774
		17 970,80	1756
		12 998,60	1764

Que como se aprecia, los citados comprobantes de pago fueron emitidos por un valor de venta mayor a S/ 3,500.00 o US\$ 1,000.00, por lo que a fin de deducir el costo para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la recurrente debió acreditar la cancelación de las operaciones que estos contienen con alguno de los medios de pago a que se refiere la Ley N° 28194 antes glosada.

Que obra en autos copia de la Factura N° emitida por a favor de la recurrente, por el importe total S/ 62 736,80 (foja 652) y la constancia de detracción, por el importe total de S/ 6 274,00 (foja 649) y el cheque emitido con la cláusula "no negociable" a nombre de por el importe de S/ 56 462,80 (foja 5773), por lo que ha quedado acreditado que la citada operación fue cancelada con medio de pago autorizado en la citada ley, por lo que procede levantar el reparo en relación a la operación contenida en la citada factura; y en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo.

Que sin embargo, no se encuentra acreditado en autos que la recurrente hubiera pagado el importe de las demás operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el Cuadro 1, mediante algún medio de pago a que se refiere la citada ley; no obstante, haber sido requerida por la Administración, por lo que no ha acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de las facturas reparadas, conforme con lo previsto por la Ley N° 28194.

Que si bien la recurrente adjuntó Estados de la Cuenta del Banco de Crédito, estos únicamente acreditan los cargos efectuados por el pago de las mencionadas facturas y no que hubieran sido abonados a la cuenta del proveedor, para efectos que pudieran ser considerados como medios de pago "depósito en cuenta", siendo que, conforme se ha indicado, el reparo se ha efectuado debido a que la recurrente no exhibió algún medio de pago autorizado por la referida ley, lo que no se subsana ni se acredita con la presentación de dichos documentos.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que en tal sentido, el reparo realizado por las operaciones contenidas en los citados comprobantes de pago, con excepción de las operaciones contenidas en la Factura N° se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo, debiendo excluir el importe de la Factura N°

Que de otro lado, según los Anexos N° 04 y 05 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6140 a 6156), la Administración reparó el costo de ventas de la recurrente debido a que el cheque utilizado para pagar los comprobantes de pago, que se detallan a continuación no contenían la cláusula "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otro equivalente.

CUADRO 2

N° DE FACTURA	PROVEEDOR	IMPORTE S/	FOJAS	N° DE CHEQUE	FOJAS
		82 043,00	254	09622032	2370
		75 008,00	260	09622033	2369
		32 132,00	307	09622309	2365
		67 869,00	477	09623366	2349
		36 612,00	690	09622814	2328
		79 083,00	776	09623176	2326
		106 137,00	813	09623468	5761
		4 052,80	1175	09620056	2296
		11 940,80	1188	09620193	2294
		3 882,80	1193	09620261	2293
		3 937,20	1198	09620356	2292
		20 020,00	1354	09623367	2268
		20 648,00	1463	09623834	5725
		13 249,16	1480	09492019	5723
		90 996,05	1493	09493355	5721
		3 612,49	1523	09622172	2250
		13 390,00	1535	09622338	2249
		4 468,50	1729	09623284	2217

Que de la revisión de las facturas detalladas en el Cuadro 2, se aprecia que dichos comprobantes de pago fueron emitidos por montos que exceden el importe establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a realizar la cancelación de las operaciones contenidas en las referidas facturas utilizando cualquiera de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la citada ley.

Que sin embargo, de la revisión de los cheques detallados en el Cuadro 2, se observa que no consignan la cláusula "no negociable", "intransferible", "no la orden" u otro equivalente, por lo que, no se acredita la utilización de medios de pago conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley N° 28194.

Que si bien la recurrente adjuntó Estados de la Cuenta del Banco de Crédito, estos únicamente acreditan los cargos efectuados por el pago de las mencionadas facturas y no que hubieran sido abonados a la cuenta del proveedor, para efectos que pudieran ser considerados como medios de pago "depósito en cuenta", siendo que, conforme se ha indicado, el reparo se ha efectuado debido a que los cheques no contienen la cláusula "no negociable", lo que no se subsana ni se acredita con la presentación de dichos documentos.

Que por lo expuesto, la recurrente no ha acreditado con documentación idónea que las operaciones contenidas en las facturas observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 28194, a pesar de estar obligada a ello, al haber sido emitidas por un monto mayor al señalado en el artículo 4 de la citada norma, por lo que conforme al artículo 8 antes citado, los importes que figuran en ellas no pueden ser considerados como costo, a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que cabe precisar que si bien algunos de los comprobantes de pago observados por corresponder a operaciones no fehacientes, también fueron observados por no haberse acreditado su cancelación con medios de pago⁸ o porque el medio de pago carecía de los requisitos mínimos señalados por Ley⁹; no obstante, habiéndose confirmado el reparo por el primer motivo mencionado, carece de relevancia analizar dicha observación.

Que de autos se aprecia que el 4 de abril de 2014, la recurrente presentó un escrito ampliatorio del recurso de reclamación interpuesto contra los valores impugnados (fojas 6445 a 6488), mediante el cual adjuntó diversas copias de cheques emitidos en favor de sus proveedores.

Que al respecto, cabe indicar que en aplicación del artículo 141¹⁰ del Código Tributario no corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de reclamación, toda vez que dicha documentación le fue solicitada durante el procedimiento de fiscalización, y no fue presentada, siendo que la recurrente no ha acreditado estar incurso en alguno de los supuestos de excepción que señala el artículo 141 del Código Tributario, esto es, no ha acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas o presentado carta fianza bancaria o financiera o que su omisión no se generó por su causa, no siendo suficiente las cartas con las cuales solicitó los cheques a las entidades del sistema financiero, toda vez que la recurrente en virtud de lo dispuesto en el artículo 62 del citado código, tiene la obligación de conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° (fojas 6419 a 6421), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, se aprecia que tiene monto a cobrar, por lo que en aplicación del artículo 141 del Código Tributario antes glosado, no procede analizar la citada documentación al no haber acreditado la recurrente encontrarse en los supuestos de excepción establecidos en el citado artículo 141, esto es, que su no presentación no se generó por su causa ni acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a dichos medios probatorios o presentado carta fianza bancaria o financiera.

Que en relación a lo señalado por la recurrente respecto a que por una omisión involuntaria de su personal que tramitaba la emisión de los cheques, no se consignó en estos la cláusula "no negociable", no siendo un hecho intencional con el ánimo de cometer un ilícito y/o transgredir las normas; que la Administración ha verificado que la totalidad de los referidos cheques fueron cobrados por sus proveedores, y que las operaciones correspondían a compras que eran necesarias; cabe indicar que el reparo materia de análisis no se sustenta en el desconocimiento de las operaciones contenidas en las facturas reparadas por no haberse acreditado su fehaciencia, y si los cheques fueron o no cobrados por sus proveedores, sino está referido a que se debió acreditar el uso de alguno de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la Ley N° 28914 o si los cheques contenían o no la cláusula "no negociable", lo que no ocurrió en el caso de autos, siendo irrelevante el elemento intencional, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

8 i) Factura N°	emitida por	ii) Factura N°	emitida por
por	iii) Factura N°	emitida por	emitida por
Factura N°	v) Facturas N°	y	vi)
	emitida por	emitidas por	emitidas por
		vii) Facturas N°	y

9 Factura N° emitida por

¹⁰ El artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o 20 días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo antes señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el sentido que una interpretación adecuada de la Ley N° 28194, estaría demostrando que, en su caso, los mencionados cheques fueron cobrados por sus proveedores, por lo que debe reconocerse la relevancia del aspecto sustancial sobre lo formal, debiendo tenerse en cuenta que la impresión del sello "no negociable", es una mera formalidad para conseguir los fines que igualmente se han conseguido; asimismo, señala que debe considerarse la NIC 1 y la NIIF 1 para reconocer la relevancia del aspecto sustancial sobre el formal; cabe señalar que tal como se ha expuesto precedentemente, en la cancelación de los comprobantes de pago observados no se utilizó alguno de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la Ley N° 28914 o los cheques con los que se realizaron los pagos no contenían la cláusula "no negociable", por lo que de acuerdo a lo dispuesto en la citada Ley, dichas adquisiciones no dan derecho a deducir el costo respecto del Impuesto a la Renta, y no resultan de aplicación las normas contables citadas, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que no debió repararse el costo computable por no utilizar o presentar medio de pago (cheques con la cláusula no negociable, no a la orden u otra equivalente) por encontrarse plenamente acreditada la fehaciencia de la operación; cabe indicar que el reparo materia de análisis obedece a que la recurrente no utilizó alguno de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la Ley N° 28914 o los cheques con los que se realizaron los pagos no contenían la cláusula "no negociable", por lo que de acuerdo a lo dispuesto en la citada ley, dichas adquisiciones no dan derecho a deducir el costo respecto del Impuesto a la Renta.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que de una interpretación histórica del artículo 8 de la Ley N° 28194 y de su antecedente el Decreto Legislativo N° 939, se aprecia que dicha norma no resulta de aplicación en casos en los que se acredita la veracidad de las operaciones o cuando quien recibe el cheque cumpla con sus obligaciones tributarias, ya que al suprimirse la última parte del artículo 8 del Decreto Legislativo N° 939, la intención del legislador era que no se desconociera el crédito fiscal, gasto o costo cuando se comprobara la realidad de la operación, toda vez que implicaría una mayor tributación, por lo tanto, habiendo acreditado que sus operaciones fueron efectivamente realizadas, tiene derecho a deducir el costo de venta; y que no tiene ningún sentido castigar a un contribuyente que a todas luces realiza una operación verdadera; cabe señalar que el hecho que el artículo 8 de la citada ley no contenga la misma redacción que el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 939 no conlleva, al requisito de tener que establecer la no fehaciencia o realidad de las operaciones para poder efectuar el reparo por no utilizar medios de pago, conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones N° 02338-1-2010, 04150-3-2017 y 05264-3-2019, entre otras.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente respecto a que la Administración reparó una serie de comprobantes de pago por no presentar copia del anverso y reverso de los cheques con los que fueron cancelados, no cuestionando la existencia de la operación; sin embargo, tal apreciación no tiene ningún sustento y por el contrario vulnera lo establecido en el último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que en ninguna parte de la referida ley ni en la Ley de Títulos Valores se encuentra establecido que el contribuyente tiene la obligación de preservar una copia de los medios de pago que utilice, por lo que es una obligación creada por la indebida interpretación de la Administración, obligándola abusivamente a hacer algo que no estaba obligada a hacer; cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 del Código Tributario, la recurrente tiene la obligación almacenar, archivar y conservar documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, además de existir una exigencia normativa la Ley N° 28914 sobre el uso de medios de pago, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en relación a lo afirmado por la recurrente, en el sentido que en el supuesto negado que exista la obligación legal de conservar una copia del cheque emitido, esta tendría que venir con una copia (regulada vía reglamento), tal como vienen aquellos documentos donde sí existe la obligación; sin embargo, hasta la fecha la norma solo ha establecido conservar el talonario; cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 del Código Tributario, la recurrente tiene la obligación almacenar, archivar y conservar documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, además de existir una exigencia



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

normativa la Ley N° 28914 sobre el uso de medios de pago, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que por circunstancias que le son ajenas, no pudo entregar las copias de los cheques referidos, no obstante haber realizado la solicitud a los respectivos bancos; que conforme el principio de impulso de oficio, la Administración debió recurrir a lo preceptuado en el numeral 10 de artículo 62 del Código Tributario, para solicitar información de los deudores tributarios; sin embargo, se limitó a indicar que se encontraba obligada a conservar los cheques, vulnerando el principio de verdad material administrativo; cabe indicar que en aplicación del artículo 141 del Código Tributario antes citado, no corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de reclamación, toda vez que dicha documentación le fue solicitada durante el procedimiento de fiscalización, y no fue presentada, siendo que la recurrente no ha acreditado estar incurso en alguno de los supuestos de excepción que señala el artículo 141 del Código Tributario, no siendo suficiente las cartas con las cuales solicitó los cheques a las entidades del sistema financiero, toda vez que la recurrente en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 del citado código, tiene la obligación de conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Asimismo, cabe indicar que no se ha verificado en autos que la Administración hubiese vulnerado los principios a que hace referencia la recurrente, más aún cuando aquella le solicitó a la recurrente durante el procedimiento de fiscalización que adjuntara los medios de pago con que canceló sus adquisiciones, así como las copias anverso y reverso de los cheques, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

2. CARGO A RESULTADOS POR NO ACREDITAR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS NI LA CAUSALIDAD DEL GASTO

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 6419), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no sustentar la realización del servicio y la relación de causalidad con la generación de la renta gravada, por el importe de S/ 210 739,15.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y 12659-2-2008, entre otras, este Tribunal ha señalado que para tener derecho a deducir el gasto no solo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto estas se han realizado, siendo que para ello es necesario, en principio, que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que especifique la recepción de los bienes, su ingreso a almacén, el traslado de los mismos -a través de guías de remisión- tratándose de operaciones de compra de bienes, o en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que en las Resoluciones Nº 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; además, en la Resolución Nº 20928-4-2012, entre otras, se ha indicado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que a efecto de determinar que una operación es fehaciente y, por consiguiente, cumpla con el principio de causalidad, se requiere que los contribuyentes, además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, deben adjuntar documentación que permita corroborar ello, siendo de cargo de la recurrente mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite sus operaciones.

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 5919 y 5920), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a las Cuentas Contables 6321505 "Honorarios asesor legal y/o laboral", 6321903 "Honorarios diversos de fabricación" y 6321904 "Honorarios diversos ventas", entre otros, que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente, mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes: la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 21 de diciembre de 2012 (fojas 5879 a 5895) señaló, entre otros: **a) Respecto a los honorarios por servicios de asesoría legal**, que contrató los servicios de asesoría de para que realizara un estudio de mercado nacional de los productos de hierro y acero en razón de que se necesitaba ampliar la capacidad de la planta de producción, pues se encontraba en proyecto la adquisición del local ubicado en la Avenida Nº asimismo, indicó que era necesario tener información acerca de los productos mencionados para conocer su demanda en las principales empresas mineras de mayor envergadura, por lo que dicho gasto cumplía con el principio de causalidad; **b) Respecto a los honorarios diversos por fabricación**, indicó que contrató los servicios de diversas personas debido a que contaban con la experiencia necesaria y eran responsables en el proceso de producción y conducción de la planta, conforme acredita con la documentación sustentatoria solicitada. **c) Respecto a los honorarios diversos de ventas** indicó que y

tenían amplia experiencia en la venta de partes y piezas para la industria minera, conforme se acreditaba en los contratos que exhibía, asimismo, indicó que, para el cobro de sus comisiones de ventas, las citadas personas adjuntaban sus respectivas liquidaciones, así como el reporte de comisiones. Asimismo, indicó que adjuntaba informes de viaje de visitas a los clientes, correos electrónicos con los que se demostraba las gestiones comerciales realizadas entre los vendedores y los potenciales clientes, y documentación que acreditaba que los vendedores tuvieron contacto directo con sus clientes, por lo que se encontraba demostrado que las operaciones eran reales; y por tanto cumplían con el principio de causalidad.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5896), la Administración indicó que procedía al cierre del citado requerimiento en vista que la recurrente había sido excluida del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales - SUNAT, según la Resolución de Superintendencia N° 309-2012/SUNAT.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6233 y 6234), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a las Cuentas Contables 6321505 "Honorarios asesor legal y/o laboral", 6321903 "Honorarios diversos de fabricación" y 6321904 "Honorarios diversos ventas", entre otros, que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente, mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6207 a 6219), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y de su evaluación, señaló, entre otros, respecto a los honorarios por servicios de asesoría legal, los honorarios diversos por fabricación y honorarios diversos de ventas (y), que la recurrente no había sustentado la causalidad del gasto debido a que únicamente adjuntó copia del comprobante de pago, no habiendo cumplido con adjuntar el contrato u otro documento que especificara los términos de la labor encomendada, en qué consistía la misma, fechas de inicio y término, condición de pago, penalidades, etc.; ni el informe o reporte que avalara la entrega del informe del estudio realizado por el profesional y en su caso, el informe o reporte de producción o el informe que avalara los servicios en el área de producción o la reparación o mantenimiento del activo fijo (horno). En ese sentido, reparó la renta neta de Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 al no haberse cumplido con sustentar la causalidad del gasto, según se detalla en el Anexo N° 03 al resultado del citado requerimiento (fojas 6157 a 6164).

Que del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6157 a 6164) y Anexo N° 1.1 al Resultado del citado requerimiento: "Detalle de los reparos determinados según fiscalización (foja 6202), se aprecia que la Administración reparó las operaciones contenidas en los comprobantes de pago que se detallan a continuación al no haberse acreditado la causalidad del gasto.

- a) Cuenta Contable 6321505 "Honorarios y asesoría legal y/o laboral: Recibo por Honorarios Profesionales N° emitido por por concepto de "Servicio de asesoría en el mercado nacional de los productos de hierro" (foja 1814), por el importe de S/ 62 475,15.
- b) Cuenta Contable 6321903 "Honorarios Diversos de Fabricación": Recibos por Honorarios Profesionales N° y



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

emitidos por _____ por concepto de "Servicios prestados durante la primera quincena" (fojas 1826 a 1833), por el importe de S/ 12 363,85.

c) Cuenta Contable 6321904 "Honorarios Diversos de Ventas: (i) Recibos por Honorarios Profesionales N° _____

y _____ emitidos por _____ por concepto de "Servicio de ingeniería y asesoramiento técnico en sus talleres y en campo a clientes" (fojas 2014 a 2016, 2025 a 2028, 2942 a 2047, 2058 a 2061, 2066 a 2069 y 2074 a 2076); ii) Recibos por Honorarios Profesionales N° _____

emitidos por _____ por concepto de "Servicio de ingeniería en planta, así como servicio de campo a clientes" (fojas 2079 a 2085, 2088, 2089, 2099 a 2102, 2105, 2106, 2117 a 2120, 2129, 2130 y 2137 a 2139); y iii) Recibo por Honorarios Profesionales N° _____

y _____ emitidos por _____ por concepto de "Asesoría en ventas" (fojas 2146 a 2148, 2155 a 2159, 2171, 2178 a 2181, 2187 a 2189, 2196 a 2199 y 2214 a 2216), por el importe de S/ 135 900,15.

Que según el Comprobante de Información Registrada (foja 6097), la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal, la fabricación de productos de hierro y aceros, por lo que en principio los servicios realizados estarían relacionados con dicha actividad; sin embargo, conforme con la jurisprudencia citada, para que los gastos sean deducibles, estos deben ser necesarios para obtener la renta y/o mantener su fuente productora, es decir, deben cumplir con el principio de causalidad, adicionalmente tienen que encontrarse sustentados con la documentación respectiva, respecto de su naturaleza, cuantía, necesidad e incidencia en la generación de ingresos.

Que la recurrente, a efecto de sustentar la causalidad del gasto contenido en el Recibo por Honorarios Profesionales N° _____ emitido por _____ adjuntó copia del citado comprobante de pago, un documento denominado "Asesoría en el estudio de piezas de hierro y acero" (fojas 1811 y 1812) y copia del cheque (foja 5665).

Que asimismo, la recurrente a fin de sustentar la causalidad de los gastos contenidos en los demás comprobantes de pago reparados señalados en los considerandos precedentes, emitidos por _____

y _____ adjuntó copias de estos, así como cartas dirigidas al Banco de Crédito del Perú autorizando el pago de la planilla de personal contratado y una copia de esta (fojas 5344 a 5604).

Que sobre el particular, cabe señalar que los recibos por honorarios y su anotación en los libros contables no acreditan por sí solos que el respectivo desembolso cumpla necesariamente con el principio de causalidad, dado que resulta necesario contar con documentación adicional que sustente su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 08714-5-2017.

Que en relación al documento denominado "Asesoría en el estudio de piezas de hierro y acero" (fojas 1811 y 1812), cabe anotar que el mismo fue emitido en junio de 2007, y el Recibo por Honorarios Profesionales N° _____ fue emitido en diciembre de 2008, asimismo, de su revisión se verifica que el mencionado informe no cuenta con elemento alguno que permita determinar cuándo fue entregado a la recurrente y tampoco se puede establecer con certeza la fecha de su elaboración, lo que le resta fehaciencia; por lo que, dicho documento por sí solo, no resulta ser un elemento que sustente la prestación del servicio, y por ende la causalidad del gasto materia de reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que es preciso anotar, que el cheque (foja 5665), así como cartas dirigidas al Banco de Crédito del Perú autorizando el pago de la planilla de personal contratado y una copia de esta (fojas 5344 a 5604), no sustentan de forma alguna el destino de los servicios prestados mediante los comprobantes de pago reparados.

Que cabe indicar, que los estados de cuenta solo dan cuenta de los movimientos en las cuentas bancarias de la recurrente, tales como cargos y abonos, números de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentos que no resultan suficientes para acreditar que los gastos observados en los comprobantes de pago reparados cumplan con el principio de causalidad.

Que en tal sentido, del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la naturaleza, cuantía y necesidad de los servicios consignados en los comprobantes de pago reparados para la generación de renta gravada, por lo que procede mantener los reparos y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que es del caso señalar, que aun cuando los gastos pudieran guardar relación con el giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que las operaciones efectivamente se realizaron, y que incidieron efectivamente en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la fuente productora, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efecto tributario.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente, respecto a que la Administración no ha tenido en cuenta que para cancelar dichos servicios utilizó los medios de pago adecuados, los cuales se realizaron en función a la documentación sustentatoria, tales como contratos, órdenes de pago, comprobantes de pago y otros, que demuestran la realización de los servicios que le fueron prestados; que los mencionados servicios cumplen con el principio de causalidad al haber obtenido los efectos deseados, siendo que estos se encuentran debidamente contabilizados y son valederos para sustentar gastos; que la Administración da por sentado que las operaciones reparadas han sido efectivamente prestadas, es decir, que se tratan de operaciones reales, toda vez que en un procedimiento de fiscalización primero se verifica si la operación ha sido efectivamente realizada, luego y solo si ello es verificado, se procede a verificar si tal gasto es causal con la actividad generadora de la renta; cabe señalar que de acuerdo a la jurisprudencia citada, los comprobantes de pago y su anotación en los registros contables no son suficientes para acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que, no habiendo presentado documentación mínima que acredite la realización de la prestación de los referidos servicios y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, como informes del avance y/o conclusión de los servicios, reportes que den cuenta de los trabajos realizados y conformidad de los servicios, entre otros, el reparo se encuentra arreglado a ley, debiendo agregarse que la cancelación de los referidos comprobantes de pago no acreditan por sí solos el destino de los servicios realizados.

Que asimismo, cabe indicar que aun cuando los gastos observados pudieran guardar relación con el giro del negocio, sino se presenta documentación fehaciente que demuestre que las operaciones efectivamente se realizaron y que incidieron efectivamente en la generación o en mantenimiento de la fuente productora, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efecto tributario; en ese sentido, lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que con relación a lo indicado por la recurrente en el sentido de que el hecho que no se haya presentado el contrato que avale el estudio realizado por la asesora legal y/o laboral

Begazo no quiere decir que el gasto no cumple con la causalidad, pues colaboro en el proyecto de la adquisición de un local conocido como _____ que _____

y _____ le prestaron exclusivamente servicios de asesoría en planta a los trabajadores; cabe señalar que en diversa jurisprudencia este Tribunal ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realización del servicio y por ende la causalidad del gasto, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, debiendo indicarse que en el presente caso, el actuar de la Administración se sustenta en la evaluación conjunta de



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

la documentación presentada por la recurrente, a quien corresponde la carga de la prueba, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que en relación al reparo por no utilizar medios se remite a los argumentos expuestos al analizar el reparo por costo de venta no aceptado tributariamente, cabe indicar que, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, el reparo materia de análisis se sustenta en que la recurrente no ha sustentado la realización de los servicios y por ende que dichos gastos cumplan con el principio de causalidad.

3. CARGO A RESULTADOS POR CANCELAR SIN UTILIZAR MEDIO DE PAGO, MEDIOS DE PAGO SIN REQUISITOS DE LEY Y QUE NO CUMPLEN CON EL PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

Que del Anexo Nº 02 a la Resolución de Determinación Nº (foja 6419), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por servicios prestados por terceros, por no utilizar los medios de pago, por el importe de S/ 1 113 996,00.

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 5919 y 5920), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a las Cuentas Contables 6321405 "Honorarios serv. Asesoría tributaria; 6321505 "Honorarios asesor legal y/o laboral"; 6321703 "Honorarios no domiciliados GF"; 6321903 "Honorarios diversos de fabricación"; 6321904 "Honorarios diversos ventas"; 6321905 "Honorarios divers administración"; 6322104 "Comisiones de terceros exterior" y 6349003 "Mantenimiento y reparación varios-fabric", que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 21 de diciembre de 2012 (fojas 5879 a 5895) señaló, entre otros: **Respecto a los honorarios de no domiciliados GF**, que contrató los servicios de para realizar el seguimiento de asesoría de taller de mecánica, quien era un sujeto no domiciliado en el país, tal como se especifica en el contrato exhibido y se aprecia de la documentación que adjuntaba; **Respecto a las comisiones de terceros exterior**, indicó que al ser una empresa exportadora, necesariamente contaba con los servicios prestados desde el exterior de la empresa no domiciliada quien era un agente que la representaba en la colocación de sus productos en el exterior, conforme lo acredita con la documentación solicitada, asimismo, señaló que la comisión pagada a dicha empresa se efectuó mediante transferencias bancarias, por lo que cumplía con acreditar el principio de causalidad; asimismo, señaló que los pagos efectuados a fueron por la renovación de contrato de Software License Agreement, como acreditaba en la documentación solicitada.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que asimismo, indicó: **Respecto a los honorarios por servicios de asesoría**, que contrató los servicios de asesoría de para que realizara un estudio de mercado nacional de los productos de hierro y acero en razón de que se necesitaba ampliar la capacidad de la planta de producción, pues se encontraba en proyecto la adquisición del local ubicado en la Avenida N° agregó que era necesario tener información acerca de los productos mencionados para conocer su demanda en las principales empresas mineras de mayor envergadura; y que dicho gasto cumplía con el principio de causalidad; **Respecto a los honorarios diversos por fabricación**, indicó que contrató los servicios de diversas personas debido a que contaban con la experiencia necesaria y eran responsables en el proceso de producción y conducción de la planta, conforme acreditaba con la documentación sustentatoria solicitada; **Respecto a los honorarios diversos de ventas** indicó que y tenían amplia experiencia en la venta de partes y piezas para la industria minera, conforme se acreditaba en los contratos que exhibía, asimismo, indicó que para el cobro de sus comisiones de ventas, las citadas personas adjuntaban sus respectivas liquidaciones, así como el reporte de comisiones. Asimismo, indicó que adjuntaba informes de viaje de visitas a los clientes, correos electrónicos con los que se demostraba las gestiones comerciales realizadas entre los vendedores y los potenciales clientes, y documentación que acreditaba que los vendedores tuvieron contacto directo con sus clientes, por lo que se encontraba demostrado que las operaciones eran reales, y por tanto cumplían con el principio de causalidad. En relación a las comisiones de venta de señaló que le prestó servicios de consultoría en los diversos encargos que recibió de la gerencia general, así como servicios de reparación y mantenimiento de equipos y maquinaria y asesoría profesional, relacionada a la venta de productos que ella desarrolló tanto a nivel nacional como en el extranjero, y agregó que adjuntaba documentación que acreditaba que dichos gastos cumplían con el principio de causalidad; **Respecto a los honorarios diversos de administración**, indicó que los servicios prestados por se encontraban vinculados a la conducción y administración, pues se desempeñaba como Presidente del Directorio, como acredita con la documentación sustentatoria; **Respecto a los honorarios por mantenimiento y reparación varios Fabric.**, manifiesta que eran trabajos de reparación, alineación de los modelos y nivelación de las medidas de los modelos a sus cifras originales, que dicha labor fue realizada con la finalidad de poner en óptimas condiciones y verificación de medidas a los diferentes modelos, los cuales son componentes esenciales para la fabricación de las piezas que vendía.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 5896), la Administración indicó que procedía al cierre del citado requerimiento en vista que la recurrente había sido excluida del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales - SUNAT, según la Resolución de Superintendencia N° 309-2012/SUNAT.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 6233 y 6234), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a las Cuentas Contables 6321405 "Honorarios serv. Asesoría tributaria; 6321505 "Honorarios asesor legal y/o laboral"; 6321703 "Honorarios no domiciliados GF"; 6321903 "Honorarios diversos de fabricación"; 6321904 "Honorarios diversos ventas"; 6321905 "Honorarios divers administración"; 6322104 "Comisiones de terceros exterior" y 6349003 "Manten. y reparación varios- fabric, que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes: la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución,



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 6207 a 6219), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y de su evaluación, y señaló, entre otros: que respecto a los honorarios por servicios de asesoría tributaria y asesor legal y/o laboral, honorarios no domiciliados, honorarios diversos de gestión, honorarios diversos de venta, honorarios diversos administración, comisiones de terceros exterior y mantenimiento y reparación varios, que la recurrente no sustentó el uso de los medios de pago correspondientes, a pesar de encontrarse obligada a utilizarlos o el medio de pago carecía de los requisitos mínimos señalados por ley, y que a su vez no había sustentado la causalidad del gasto debido a que únicamente adjuntó copia del comprobante de pago, no habiendo cumplido con adjuntar el contrato u otro documento que especificara los términos de la labor encomendada, en qué consistía la misma, fechas de inicio y término, condición de pago, penalidades, etc.; ni el informe o reporte que avalara la entrega del informe del estudio realizado por el profesional y en su caso, el informe o reporte de producción o el informe que avalara los servicios en el área de producción o la reparación o mantenimiento del activo fijo (horno). En ese sentido, reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 al no haberse cumplido con sustentar la causalidad del gasto, según se detalla en el Anexo N° 03 al resultado del citado requerimiento (fojas 6157 a 6164).

Que la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía¹¹, contiene disposiciones que regulan la utilización de medios de pago para cancelar obligaciones dinerarias, a fin que dichas erogaciones tengan efectos tributarios.

Que el artículo 3 de la aludida ley, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que el artículo 4 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 975, dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de S/ 3,500.00 o US\$ 1,000.00.

Que el artículo 5 de la misma ley señala que los medios de pago a través de empresas del sistema financiero que se utilizarán en los supuestos previstos en el artículo 3 de dicha norma serán: a) depósitos en cuentas; b) giros; c) transferencias de fondos; d) órdenes de pago; e) tarjetas de débito expedidas en el país; f) tarjetas de crédito expedidas en el país; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190 de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8 de la referida ley indica que, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos, a efectuar compensaciones e tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada y restitución de derechos arancelarios, para lo cual se deberá tener en cuenta, adicionalmente, que en el caso de gastos y/o costos que se hayan deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo a las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del Medio de Pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó la obligación; y en caso que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tornen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda; y de no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT, en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario, procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

¹¹ Publicada el 26 de marzo de 2004 y vigente a partir del 27 de marzo de 2004. Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que conforme a las normas citadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago previstos en la Ley N° 28194, cuando se esté obligado a ello, no darán derecho a deducir gasto y/o costo respecto del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.¹²

3.1 Gastos a resultados por los que no se acredita el uso de medios de pago

Que del Anexo N° 03 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6157 a 6164), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no acreditar la utilización de los medios de pago, respecto de los comprobantes de pago que se detallan a continuación:

CUADRO 3

N° DE COMPROBANTE DE PAGO	PROVEEDOR	IMPORTE S/	FOJAS COMPROBANTES DE PAGO
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		4 605,26	-
-		11 000,00	-
-		4 605,26	-
-		18 840,00	-
		17 616,00	1847
		7 377,78	1846
		7 400,00	1845
		7 400,00	1844
		7 377,78	1843
		6 000,00	1842
		6 000,00	1841
		6 396,87	1840
		5 811,04	1839
		3 750,00	1837
		3 750,00	1836
		3 750,00	1835
		3 750,00	1834
		8 155,62	1825
		8 722,29	1824
		7 770,01	1823
		7 800,01	1822
		29 598,29	1961
		43 271,96	1963
		23 023,72	1966
		23 754,94	1969
		33 485,96	1972
		23 490,26	1975
		22 734,52	1978
		32 258,12	1981

¹² Tener en consideración la jurisprudencia recogida en la sección 2 de la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

		33 554,25	1984
		14 031,94	1987
		14 865,71	1990
		23 495,79	1999
-		4 810,36	-
		7 622,61	2200
		7 960,77	2154
		7 800,00	1852
		7 700,00	1851
		7 800,00	1853
		7 700,00	1850
		33 146,35	1849
Invoice #		10 283,89	1909
		41 147,06	1913

Que como se aprecia, los citados comprobantes de pago fueron emitidos por un valor de venta mayor a S/ 3,500.00 o US\$ 1,000.00, por lo que a fin de deducir el costo para efectos de la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la recurrente debió acreditar la cancelación de las operaciones que estos contienen con alguno de los medios de pago a que se refiere la Ley N° 28194 antes glosada.

Que sin embargo, no se encuentra acreditado en autos que la recurrente hubiera pagado el importe de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en el Cuadro 3 mediante algún medio de pago a que se refiere la citada ley; no obstante, haber sido requerida por la Administración, por lo que no ha acreditado la utilización de medios de pago en la cancelación de los comprobantes de pago reparados, conforme con lo previsto por la Ley N° 28194.

Que si bien la recurrente adjuntó Estados de la Cuenta del Banco de Crédito, estos únicamente acreditan los cargos efectuados por el pago de las mencionadas facturas y no que hubieran sido abonados a la cuenta del proveedor, para efectos que pudieran ser considerados como medios de pago "depósito en cuenta", siendo que, conforme se ha indicado, el reparo se ha efectuado debido a que la recurrente no exhibió algún medio de pago autorizado por la referida ley, lo que no se subsana ni se acredita con la presentación de dichos documentos.

Que en tal sentido, el reparo realizado por las operaciones contenidas en los citados comprobantes de pago, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que si bien del Anexo N° 03 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6157 a 6164), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no sustentar la causalidad y necesidad del gasto, respecto del Recibo por Honorario Profesionales N° emitido por por concepto de asesoría en ventas, por el importe de US\$ 600,00.

3.2 Gastos no causales

Que del Anexo N° 03 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6157 a 6164), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por no sustentar la causalidad y necesidad del gasto, respecto del Recibo por Honorario Profesionales N° emitido por por concepto de asesoría en ventas, por el importe de US\$ 600,00.

Que la recurrente, a efecto de sustentar la causalidad del gasto contenido en el citado comprobante de pago, solo presentó copia de este; sin embargo, de acuerdo a la jurisprudencia antes citadas, los comprobantes de pago y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos que el respectivo desembolso cumpla necesariamente con el principio de causalidad, dado que resulta necesario contar con documentación adicional que sustente su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, conforme con el criterio establecido en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 08714-5-2017.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que es del caso señalar que aun cuando los gastos pudieran guardar relación al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que la operación efectivamente se realizó, y que incidió efectivamente en la generación de renta gravada o en el mantenimiento de la fuente productora, la deducibilidad de dicho gasto no será aceptada para efecto tributario.

Que del análisis en conjunto de lo actuado, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la naturaleza, cuantía y necesidad del servicio consignado en el comprobante de pago reparado para la generación de renta gravada, por lo que procede mantener el reparo materia de análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

3.3 Gastos no sustentados con el respectivo comprobante de pago y cheques sin cláusula “no negociable”

Que asimismo, del Anexo N° 03 al Resultado de Requerimiento N° (fojas 6157 a 6164), se aprecia que la Administración observó los comprobantes de pago debido a que se presentó como sustento de los medios de pago utilizados en la cancelación de las operaciones de compra, copia de cheques que no tenían la cláusula “no negociable”, “intransferible” o “no a la orden”, según se detalla a continuación:

CUADRO 4

Nº DE COMPROBANTE DE PAGO	PROVEEDOR	FOJAS	IMPORTE S/	Nº DE CHEQUE	FOJAS
		1818	50 289,35	09492931	5667
		1816	52 829,76	09493076	5666
		2013	26 574,12	09491738	2009
		2008	24 742,67	09491855	2006
		1995	26 832,93	09491971	1991
		2073	18 462,42	09493727	2070
		2052	16 626,83	09491880	2048
		2041	20 045,83	09492711	2036
		2035	11 981,65	09492121	2030
		2022	21 108,42	61624313	2017
		2136	24 063,87	09493728	2131
		2128	17 088,90	09493488	2121
		2116	12 831,13	09491966	2111
		5478	20 847,95	09493113	2122
		2098	12 829,52	09492820	2090
		2087	9 639,99	61624254	2090
		5434	15 048,11	09492158	2107
		5423	11 884,10	09491724	2207
		5421	8 130,32	09491723	2201
		5392	3 411,20	09493112	2182
		5378	35 826,40	09492818	2172
		5374	6 324,13	09492729	2166
		5372	7 982,82	09492122	2160
		5345	8 369,70	09492157	2140

Que de la revisión de los comprobantes de pago detallados en el Cuadro 4 se aprecia que estos fueron emitidos por montos que exceden el importe establecido en el artículo 4 de la Ley N° 28194, por lo que la recurrente se encontraba obligada a realizar la cancelación de las operaciones contenidas en los referidos comprobantes de pago utilizando cualquiera de los medios de pago establecidos en el artículo 5 de la citada ley.

Que de la revisión de los cheques detallados en el Cuadro 4, se observa que no consignan la cláusula “no negociable”, “intransferible”, “no a la orden” u otro equivalente, por lo que, no se acredita la utilización de medios de pago conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley N° 28194.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que si bien la recurrente adjuntó Estados de la Cuenta del Banco de Crédito, estos únicamente acreditan los cargos efectuados por el pago de las mencionadas facturas y no que hubieran sido abonados a la cuenta del proveedor, para efectos que pudieran ser considerados como medios de pago "depósito en cuenta", siendo que, conforme se ha indicado, el reparo se ha efectuado debido a que los cheques no contienen la cláusula "no negociable", lo que no se subsana ni se acredita con la presentación de dichos documentos.

Que cabe indicar que el 4 de abril de 2014, la recurrente presentó un escrito ampliatorio del recurso de reclamación interpuesto contra los valores impugnados (fojas 6445 a 6488), mediante el cual adjuntó diversas copias de cheques emitidos en favor de sus proveedores.

Que al respecto, cabe indicar que en aplicación del artículo 141¹³ del Código Tributario no corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de reclamación, toda vez que dicha documentación le fue solicitada durante el procedimiento de fiscalización, la que no fue presentada, siendo que la recurrente no ha acreditado estar incurso en alguno de los supuestos de excepción que señalan el artículo 141 del Código Tributario, esto es, no ha acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas o presentado carta fianza bancaria o financiera o que su omisión no se generó por su causa, no siendo suficientes las cartas con las cuales solicitó los cheques a las entidades del sistema financiero, toda vez que la recurrente en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 del citado código, tiene la obligación de conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios.

Que de la revisión de la Resolución de Determinación N° (fojas 6419 a 6421), emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 se aprecia que tiene monto a cobrar, por lo que en aplicación del artículo 141 del Código Tributario antes glosado, no procede analizar la citada documentación al no haber acreditado la recurrente encontrarse en los supuestos de excepción establecidos en el citado artículo 141, esto es, que su no presentación no se generó por su causa ni acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado a dichos medios probatorios o presentado carta fianza bancaria o financiera.

Que por lo expuesto, la recurrente no ha acreditado con documentación idónea que las operaciones contenidas en las facturas observadas hubieran sido canceladas utilizando alguno de los medios de pago a que se refiere el artículo 5 de la Ley N° 28194, a pesar de estar obligada a ello, al haber sido emitidas por un monto mayor al señalado en el artículo 4 de la citada norma, por lo que conforme al artículo 8 antes citado, los importes que figuran en ellas no pueden ser considerados como gasto, a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por lo que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, procede mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración en ningún momento cuestionó la veracidad de las operaciones comerciales que realizó, sino la formalidad utilizada en los medios de pago al indicar que sus adquisiciones fueron canceladas con cheques sin la cláusula no negociable; que la Administración avala la veracidad de las operaciones realizadas con sus proveedores y que dicha entidad ha comprobado que la totalidad de los mencionados cheques fueron cobrados por sus proveedores, no existiendo un solo caso en que se hubiese verificado que estos fueron cobrados por terceros y que las referidas adquisiciones se encuentran vinculadas a sus operaciones de producción, por lo que forman parte de sus costos de venta y gastos; cabe señalar que el reparo materia de análisis se sustenta en que la recurrente no ha acreditado la causalidad del gasto y no ha acreditado la cancelación de sus adquisiciones con alguno de los medios de pago autorizados por la Ley N° 28194 o los cheques no contenían la cláusula no negociable; por lo que de acuerdo a lo dispuesto en la citada Ley, dichas adquisiciones no dan derecho a deducir el costo respecto del Impuesto a la Renta, debiendo agregarse que la cancelación de los comprobantes de pago no acreditan por sí sola el destino de los bienes adquiridos, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

¹³ Ibidem Nota 10.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que asimismo, cabe indicar que aun cuando los gastos observados pudieran guardar relación con el giro del negocio, sino se presenta documentación fehaciente que demuestre que las operaciones efectivamente se realizaron y que incidieron efectivamente en la generación o en mantenimiento de la fuente productora, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efecto tributario; en ese sentido, lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en relación a lo indicado por la recurrente en el sentido que no es cierto que existan transacciones sin utilización de medios de pago, toda vez que estos sí existen y fueron cancelados mediante cheques a sus proveedores, tal como se puede observar en sus estados de cuenta y en sus conciliaciones bancarias, y que a solicitud del auditor solicitó copia de los cheques a las instituciones bancarias, información que posteriormente le fue entregada a la Administración, siendo que aquella no los ha tenido en consideración; cabe señalar que conforme se ha expuesto en la presente resolución la recurrente no presentó en el procedimiento de fiscalización los medios de pago correspondientes a las facturas detalladas en el Cuadro 3, en tanto que las respecto de las facturas detalladas en el Cuadro 4, presentó cheques que no tenían la cláusula "no negociable", "intransferible" o "no a la orden", con lo cual no se dio cumplimiento a lo dispuesto en la Ley N° 28914, asimismo es menester reiterar que los estados de cuenta no permiten desvirtuar tales observaciones, por lo que carece de sustento lo expuesto por la recurrente; asimismo, cabe indicar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 del citado código, los administrados tienen la obligación de conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias. Asimismo, cabe indicar que en aplicación del artículo 141¹⁴ del Código Tributario no corresponde admitir y actuar los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de reclamación, toda vez que dicha documentación le fue solicitada durante el procedimiento de fiscalización, la que no fue presentada, siendo que la recurrente no ha acreditado estar incurso en alguno de los supuestos de excepción que señala el artículo 141 del Código Tributario, no siendo suficientes las cartas con las cuales solicitó los cheques a las entidades del sistema financiero, toda vez que la recurrente en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 del citado código, tiene la obligación de conservar los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, por lo que la Administración actuó conforme a ley al no admitir los mencionados medios probatorios. En ese sentido, lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que en relación al reparo por no utilizar medios se remite a los argumentos expuestos al analizar el reparo por costo de venta no aceptado tributariamente, cabe indicar que nos remitimos a lo expuesto en el punto 1 de la presente resolución.

4. GASTOS DE VIAJE NO ACEPTADOS TRIBUTARIAMENTE

Que del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 6419), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, por gastos de viaje no sustentados, por el importe de S/ 467 935,00.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 5919 y 5920), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a la Cuenta Contable 6300704 "Viajes Extranjero", por el importe de S/ 811 843,46 que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados

¹⁴ Ibidem Nota 10.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes: la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 21 de diciembre de 2012 (fojas 5879 a 5895) señaló, entre otros, que los viajes al exterior correspondían a viajes que se realizaron a los países tales como, Estados Unidos, México, Chile, Dinamarca, en busca de nuevos clientes en el exterior y/o tener reuniones con sus clientes y/o clientes potenciales, así como para la atención a sus clientes del exterior en la revisión de productos vendidos, como se acredita con la documentación sustentatoria y sus respectivos informes, habiéndose realizado reuniones y/o coordinaciones con las empresas

etc, por lo tanto, tales gastos fueron necesarios para producir y mantener la fuente (generar ingresos) conforme artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, la recurrente indicó que los gastos efectuados no necesariamente debían generar ingresos para cumplir con el principio de causalidad, sino que el requisito era que potencialmente el gasto generara ingresos, por lo que, la condición de deducible no estaba supeditada al éxito del gasto y/o inversión, sino a su destino, y cita las Resoluciones Nº 03942-5-2005, 03838-5-2005, 00343-3-2005.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 5896), la Administración indicó que procedía al cierre del citado requerimiento en vista que la recurrente había sido excluida del Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales - SUNAT, según la Resolución de Superintendencia Nº 309-2012/SUNAT.

Que mediante el Punto 1 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (fojas 6233 y 6234), la Administración solicitó a la recurrente, en relación a la Cuenta Contable 6300704 "Viajes Extranjero", por el importe de S/ 811 843,46, que exhibiera los comprobantes de pago originales, así como acreditara que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada. Para tal efecto, le requirió que explicara por escrito, indicando la base legal respectiva, y sustentara documentaria y fehacientemente mediante comprobante de pago, voucher de cancelación, estados de cuenta bancarios, expresión contable, contratos, adendas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, proyectos, actas u otros, asimismo, le solicitó documentos que acreditaran el destino del gasto y el beneficiario del mismo.

Que asimismo, le indicó que a fin de sustentar los cargos a las cuentas de resultados, debía tener en cuenta lo siguiente: i) Los comprobantes de pago debían ser identificados plenamente con los importes cargados a la cuenta de gastos consignados en los anexos mencionados; ii) Si los cargos correspondían a varios comprobantes incluido el solicitado, debía discriminar el total para visualizar el solicitado; o si estuviera provisionado en varios meses, debía determinar en cuáles y cómo se llegaba al monto facturado; iii) Debía explicar por escrito y acreditar con documentos fehacientes: la causalidad del gasto asumido, contratos, addendums, cartas, informes y resultados debidamente firmados por los responsables de su ejecución, voucher de cancelación, constancia de detracción (de ser el caso), comunicación comercial emitida por los servicios recibidos en asesoría, atenciones a terceros, reparaciones efectuadas u otra documentación fehaciente que sustente los servicios o conceptos descritos en los comprobantes de pago; y iv) Debía exhibir el documento que acreditara el pago, debiendo proporcionar copias de anverso y reverso de los cheques relacionados con la cancelación de los comprobantes de pago involucrados.

Que en el Punto 1 al Resultado al Requerimiento Nº (fojas 6216 a 6219), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y señaló que de la evaluación



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

de la documentación presentada determinó los siguientes reparos: i) Comprobantes no exhibidos, puesto que existían gastos de viaje no documentados o no se había adjuntado los comprobantes de pago indicados en la liquidación de viaje; ii) Comprobantes de pago que correspondían a gastos ajenos al negocio y/o personales tales como libros, prendas de vestir, enseres diversos, juguetes, llantas, medicinas, alojamientos donde no se identificaba a los beneficiarios, etc., los cuales no formaban parte de ni de los conceptos de alojamiento, alimentación y movilidad y que en las liquidaciones de viaje se clasificaban en el rubro de otros; iii) Comprobantes de pago inválidos para sustentar la compra de bienes o servicios del exterior según los requisitos mínimos señalados en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, adjuntándose como sustento el voucher de pago de la tarjeta de crédito, así como comprobantes de pago en los que se adjuntaban a liquidaciones que no correspondían al periodo señalado de viaje; iv) Registro doble del mismo comprobante de pago y voucher de pago respectivo, por lo que procedió a reparar la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por el importe S/ 467 934,86.

Que de acuerdo con lo establecido por el inciso r) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970¹⁵, 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, en consecuencia, son deducibles los gastos de viaje por concepto de transporte y viáticos que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada.

Que agrega el citado inciso que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad, los cuales no podrán exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que el inciso j) del artículo 44 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, 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 cuarto párrafo del artículo 51-A de la anotada ley prevé que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, la fecha y el monto de la misma.

Que conforme con el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la anotada Ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 159-2007-EF¹⁶, los gastos de viaje en el exterior o en el interior del país, por concepto de viáticos, comprenden los gastos de alojamiento, alimentación y movilidad y no pueden exceder del doble del monto que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía. Los gastos de viaje por concepto de viáticos en el interior del país deberán ser sustentados con comprobantes de pago. Los gastos de viaje por concepto de viáticos en el exterior deberán sustentarse de la siguiente manera: i) El alojamiento, con los documentos a que hace referencia el artículo 51-A de la Ley, y ii) La alimentación y movilidad, con los documentos a que se refiere el artículo 51-A de la Ley o con una declaración jurada por un monto que no debe exceder del treinta por ciento (30%) del doble del monto que, por concepto de viáticos, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que además, el indicado artículo 21 preceptúa que, con ocasión de cada viaje se podrá sustentar los gastos por concepto de alimentación y movilidad, respecto de una misma persona, únicamente con una de las formas previstas en el presente numeral, la cual deberá utilizarse para sustentar ambos conceptos. En el caso que dichos gastos no se sustenten, únicamente bajo una de las formas previstas en el presente

¹⁵ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006, el mismo que de conformidad con su Tercera Disposición Complementaria Final entró en vigencia el 1 de enero de 2007.

¹⁶ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 16 de octubre de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

numeral, solo procederá la deducción de aquellos gastos que se encuentren acreditados con los documentos a que hace referencia el artículo 51-A de la Ley.

Que asimismo el aludido artículo señala que, para la deducción de los gastos de representación incurridos con motivo del viaje, deberá acreditarse la necesidad de dichos gastos y la realización de los mismos con los respectivos documentos, quedando por su naturaleza sujetos al límite señalado en el inciso anterior. En ningún caso se aceptará su sustentación con la declaración jurada a que se refiere el acápite ii) del tercer párrafo del presente inciso. En ningún caso se admitirá la deducción de la parte de los gastos de viaje que corresponda a los acompañantes de la persona a la que la empresa o el contribuyente, en su caso, encomendó su representación.

Que en las Resoluciones N° 07231-1-2018 y 00070-4-2019, se ha señalado que de las normas citadas se tiene que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, se podrán deducir los gastos que sean necesarios para producir la renta y mantener su fuente, los cuales, tratándose de gastos por operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, requieren ser sustentados con los respectivos comprobantes de pago; no obstante, no resulta exigible que estos documentos reúnan los requisitos vigentes del Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo suficiente que se hayan emitido de conformidad con las disposiciones legales del respectivo país y que reúnan los requisitos descritos en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, para acreditar los gastos incurridos en el exterior, únicamente será exigible la presentación de comprobantes de pago, en tanto su emisión se encuentre regulada por las disposiciones legales del país respectivo; en caso contrario, será admitido cualquier medio probatorio que demuestre la realización de tales gastos, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 15658-1-2013 y 03215-4-2017.

Que del Anexo 02 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6165 a 6201), se aprecia que la Administración reparó los gastos de viajes debido a que la recurrente i) no presentó documentación que sustentara los citados gastos, o no se había adjuntado los comprobantes de pago indicados en la liquidación de viaje; ii) Los comprobantes de pago adjuntados a la liquidación de viajes correspondían a gastos ajenos al negocio y/o personales, o eran inválidos para sustentar la compra de bienes o servicios del exterior según los requisitos mínimos señalados en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, o iv) registro doble del gasto.

4.1 Gastos sin comprobantes de pago respectivos

Que de la revisión de los documentos denominados "Liquidación Viajes –Extranjero" (fojas 4625, 4651, 4282, 4703, 4719, 4751, 4771, 4790, 4816, 4842, 4865, 4955, 4973, 4989, 5001, 5034, 5886, 5106, 5128, 5139, 5150, 5176, 5203, 5266, 5289, 5311, 5327), 5342), "Informes de viaje" (fojas 4601 y 4938), se advierte que la recurrente registró en dichos documentos diversos importes por concepto de viajes al extranjero, tales como alojamiento, alimentación, transporte y otros (tickets, walmart, journey, pacific, solstice, etc); sin embargo de la revisión de la documentación que se adjuntó a cada una de las referidas liquidaciones e informes de viaje (fojas 4544 a 5343), no se aprecia que la recurrente hubiese exhibido y/o proporcionado los comprobantes de pago, vinculados a dichos documentos, tal como se dejó constancia en los Anexos N° 02, 02.1 a 02.30 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6165 a 6201, 6359 a 6370), y que ha sido verificado en esta instancia.

Que de otro lado, no se verifica en autos que la recurrente hubiese presentado documentación que sustentara los gastos de viaje por la diferencia entre el importe solicitado a sustentar y los importes consignados en las liquidaciones Viajes e Informes de Viaje mediante los cuales se adjuntaron diversos comprobantes de pago, así como por los montos reparados por no haber sustentado los gastos de viaje, respecto de los cuales no se adjuntó liquidaciones ni informes de viajes, tal como se dejó constancia como se dejó constancia en el Anexos N° 02, 02.1 a 02.30 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6165 a 6201 y 6359 a 6370), y se ha verificado en esta instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que como se aprecia la recurrente no adjuntó comprobante de pago alguno a fin de sustentar los mencionados importes, ni demostró que para la deducción del mencionado gasto no resultaba exigible la presentación del comprobante de pago emitido con observancia de las disposiciones legales del país correspondiente, por lo que reparo materia de análisis en este extremo se encuentra arreglado a ley; y consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

4.2 Gastos ajenos al giro del negocio

Que de la revisión de los Anexos N° 02, 02.1 a 02.30 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6165 a 6201 y 6359 a 6370), se aprecia que la Administración reparó los gastos de viaje debido a que estos eran gastos ajenos al giro de negocio.

Que de la revisión de la revisión de los comprobantes de pago adjuntados por la recurrente a sus informes y liquidación de viajes y que fueron observados por la Administración (fojas 4544 a 5343), se advierte que se encuentran vinculados a gastos personales tales como adquisición de diversos productos en diversas tiendas (Macys, Walmart, GAP outlet, Skechers, Mangos, Payless, G by GUESS, Zara, USA., target, GAP, entre otras), así como gastos en farmacias, y gastos de alojamiento y alimentación correspondientes a terceros, entre otros, por lo que no se ha acreditado en autos que dichos gastos se encuentren vinculados al mantenimiento y/o generación de la renta gravada, esto es, que se haya acreditado la causalidad de los gastos; en ese sentido, el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra conforme a ley; y en consecuencia procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

4.3 Gastos sustentados con comprobantes de pago no válidos

Que de la revisión de los Anexos N° 02, 02.1 a 02.30 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 6165 a 6201 y 6359 a 6370), se aprecia que la Administración reparó los gastos de viaje debido a que estos no eran comprobantes de pago válidos, así como que no correspondían a las fechas de viaje.

Que de la revisión de la revisión de los comprobantes de pago adjuntados por la recurrente a sus informes y liquidación de viajes y que fueron observados por la Administración (fojas 4544 a 5343), se advierte que se tratan, entre otros, de voucher de pago de tarjetas de crédito, notas de pedido, recibo de caja y documentos en el que no se detallan el bien y/o servicio adquirido o las fechas en que fueron emitidos no corresponden a los informes y liquidaciones de viaje que pretende sustentar, por lo que los citados documentos no permiten sustentar los gastos de viaje de acuerdo a las normas legales; en ese sentido, el reparo materia de análisis en este extremo se encuentra conforme a ley; y en consecuencia procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

4.4 Gastos sustentados con comprobantes de pago duplicados

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente relacionada al informes de viaje de 12 de noviembre y 29 de diciembre de 2008 (fojas 4601 y 5265), se aprecia que la recurrente presentó para sustentar dicho gasto el comprobante de pago emitido por Bacco Ristorante and Bar por el importe de US\$ 52,31 (foja 4586), así como el voucher de pago realizado a la citada empresa por el mismo concepto (foja 4584), y que el comprobante de pago emitido por _____ por el importe de US\$ 254,35 fue presentado dos veces (fojas 5260 y 5261).

Que asimismo, en relación a la documentación presentada por la recurrente mediante las liquidaciones de viaje de 5 de agosto, 27 de setiembre y 25 de noviembre de 2008 (fojas 4989, 5288 y 5327), se verifica que el importe de US\$ 239,80 fue incluido tanto en el documento emitido por _____ el día 26 de agosto de 2008 como por el documento emitido por dicha empresa el 27 de agosto de 2008 (fojas 4983 y 4984); y los importes de US\$ 2 417,31 US\$ 565,42 contenidos en los comprobantes emitidos por _____ y _____ (foja 5286, 5287 y 5325), se encuentran incluidos en los comprobantes de pago emitidos por dichas empresas, que obran en autos (fojas 5284, 5284 y 5326), respectivamente.

Que como se aprecia dentro de la documentación que la recurrente adjuntó para sustentar los gastos de viajes a que se refieren los citados informes de viaje y liquidaciones de viaje, se aprecia la existencia de duplicidad de gastos, por lo que el reparo realizado por la Administración por dicho concepto se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que los gastos de viaje observados fueron realizados por sus funcionarios para representarla ante entidades privadas del extranjero con la finalidad de realizar operaciones comerciales que se materializaron en la suscripción de contratos, que hasta la fecha se encuentran vigentes, por lo que se encuentran debidamente sustentados y aprobados por ella; que es una empresa privada y no estatal, por lo que resulta inaudito que el auditor haya aplicado en forma extensiva los parámetros previstos en las normas de austeridad para entidades del Estado y agrega que los gastos reparados se realizaron en el marco de una ecuación costo – beneficio, por lo que considera que el reparo efectuado por la Administración no se ajusta a la realidad de los hechos ni mantiene el principio de objetividad e imparcialidad, puesto que adolece de interpretación legal, por lo que solicita que en aplicación del beneficio de la economía procesal para impedirse un abuso del derecho en su contra, puesto no se ha respetado el debido proceso, toda vez que no han sido debidamente atendidos sus pedidos; cabe señalar que para la deducción de gastos de viaje incurridos en el exterior, es necesario que se cumpla con los requisitos y presupuestos establecidos tanto en la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento, habiéndose advertido en autos que la recurrente no cumplió con exhibir comprobantes de pago que sustentaban estos, y que de los comprobantes de pago exhibidos, se observó que algunos correspondían a gastos ajenos al giro del negocio, otros no eran comprobantes de pago válidos o se encontraban duplicados, por lo que conforme se expuso en la presente resolución, no correspondían que tales gastos sean deducidos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008; en consecuencia, no corresponde amparar el alegado expuesto.

Que en cuanto al alegato relativo a que es una empresa privada y no estatal, por lo que la Administración no puede hacer una aplicación extensiva de parámetros previstos en normas para entidades del Estado, pues no puede escatimar en gastos, ya que se encuentra en un giro de negocios competitivo; cabe precisar que los límites de los gastos de viaje se encuentran previstos en el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no siendo una aplicación extensiva por parte de la Administración como señala la recurrente, por lo que el carece de sustento el argumento manifestado.

Que respecto al argumento de la recurrente vinculado a que la determinación de la Administración no se ajusta a la realidad de los hechos ni mantiene el principio de objetividad e imparcialidad, pues adolece de defectos de interpretación legal, por lo que, solicita la aplicación del beneficio de la economía procesal para impedirse el abuso de derecho pues no se respetó el debido proceso, ya que no se atendieron debidamente sus pedidos; cabe señalar de autos se aprecia que la actuación de la Administración en el presente procedimiento administrativo se encuentra arreglada a ley, asimismo, se verifica que fueron evaluados la documentación y argumentos presentados por la recurrente, lo que permite concluir que no se ha producido una vulneración al debido procedimiento, siendo además que de la información obrante en autos se verifica que la recurrente en la instancia de fiscalización ha tenido oportunidad de exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas, no siendo la concesión de sus pedidos de acuerdo a sus pretensiones, una causa que permita sustentar la vulneración del debido proceso; por lo que no procede amparar tales alegatos.

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (foja 6418).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por decreto Legislativo N° 953, establecía que constituían infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.



Tribunal Fiscal

Nº 04163-5-2022

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹⁷, la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido, entre otras.

Que toda vez que la Resolución de Multa Nº (foja 1291), se sustenta en los reparos que originó la emisión de la Resolución de Determinación Nº que han sido analizados y mantenidos en esta instancia, con excepción del reparo al gasto por no utilizar medio de pago vinculado a la Factura emitida por : procede resolver en igual sentido respecto a la referida multa, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración proceder conforme a lo señalado en la presente resolución.

Que respecto a lo solicitado por la recurrente en el sentido que se suspenda cualquier procedimiento de cobranza coactiva relacionado a los valores impugnados, en observancia a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 119 del Código Tributario; cabe indicar que el procedimiento contencioso tributario no es la vía para cuestionar el procedimiento de cobranza coactiva, sino la vía de queja de considerarlo pertinente, por lo que no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Con los vocales Villanueva Aznarán y Flores Pinto, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº de 30 de junio de 2014 en el extremo referido al reparo por no utilizar medio de pago vinculado a la Factura Nº emitida por y su multa vinculada, debiendo la Administración proceder de acuerdo a lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL

FLORES PINTO
VOCAL

Rodríguez López
Secretaría Relatora
AC/RL/ST/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente

¹⁷ Como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 6097).