



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

EXPEDIENTE N° : 13136-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Loreto
FECHA : Lima, 11 de febrero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 3 de octubre de 2019, emitida por la Intendencia Regional Loreto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2015 y multas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que desde junio de 2014 brinda servicios de hemodiálisis a pacientes delicados de salud, los que son constantemente auditados y supervisados por las autoridades correspondientes, y que respecto de tales servicios resultan secundarios los servicios de administración y gerenciamiento observados por la Administración que le fueron brindados durante su etapa pre operativa, por lo que no efectuó una supervisión adicional a los servicios observados, los mismos que no constan en documentos, como lo ha requerido la Administración, quien no ha considerado la fecha de inicio de sus actividades, el giro de su negocio, el mercado al que se dirige y el contexto en que se desarrolla, por lo que se han vulnerado sus derechos de defensa, propiedad y desarrollo de actividad comercial al habersele requerido documentación que no es exigida por norma alguna.

Que señala que desde junio de 2015 a enero de 2016 le prestó servicios de asesoría contable, financiera y tributaria y de inventarios de bienes y activos, sustentados en facturas y cheques, y que (Administrador) y (Gerente General) le prestaron servicios sustentados en recibos por honorarios y cheques, y que ha presentado documentación que acredita la realización de tales servicios en función a sus grados profesionales, las actividades contempladas en sus estatutos y la relación que dichas personas mantienen con la clínica.

Que refiere que resulta incoherente que a partir de la revisión de los recibos por honorarios emitidos por y los cheques girados mensualmente a ésta se determine por un lado que existe una relación de dependencia (correspondiendo el pago del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría), y por otro lado no se considere acreditada la fehaciencia de los servicios prestados por la citada persona.

Que respecto al alquiler del inmueble ubicado en , y al alquiler de equipos médicos especializados, refiere que arrendó dicho inmueble con el fin que sus colaboradores no domiciliados en la ciudad de Iquitos se hospeden en dicha ciudad mientras se iniciaban las actividades en la etapa pre operativa, y posteriormente para que puedan permanecer en tal ciudad para brindar el servicio de hemodiálisis, para lo cual fue necesario el arrendamiento de equipos médicos especializados, indicando que el citado inmueble no fue registrado como un establecimiento anexo, debido a que en dicho lugar no se realizaron actividades propias del negocio.

Que indica que la legislación tributaria no ha previsto que los contratos deban estar legalizados como un requisito indispensable para determinar la fehaciencia de las operaciones, por lo que no es conforme a ley que la Administración haya restado mérito probatorio a los contratos que presentó conforme con el



numeral 3 de artículo 245 del Código Procesal Civil. Agrega que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01989-4-2002 se ha señalado que los contratos privados sin legalizar, al adolecer de fecha cierta, no acreditan por sí solos operaciones que sustenten fehacientemente la causalidad del gasto, por lo que indica que tal criterio ejemplifica el carácter útil pero accesorio del contrato legalizado.

Que alega que los criterios expuestos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00434-3-2010, 06011-3-2010, 03940-5-2010, 05510-8-2013 y 10673-1-2013, citadas por la Administración como sustento del reparo, no tienen relación con las conclusiones de ésta, pues en su caso no se discute el uso del inmueble arrendado ni el uso y la existencia de los equipos médicos que arrendó, agregando que el requerimiento genérico de medios probatorios efectuado por la Administración atenta contra su derecho de defensa; además, considera que conforme con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10673-1-2013, la fehaciencia de las operaciones se acredita con las facturas, recibos por honorarios, cheques y vouchers de depósito que presentó.

en su favor para la realización de gastos menores correspondiente a caja chica y al giro del negocio, entre ellos el pago de Arbitrios Municipales del ejercicio 2015.

Que en relación a las Resoluciones de Determinación N° sostiene que no corresponde aplicar la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2015, toda vez que ha demostrado que las sumas observadas cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y además porque tales sumas no son susceptibles de beneficiar a accionistas, socios o asociados sobre los que no existe la posibilidad de un posterior control tributario, al ser una empresa individual de responsabilidad limitada (E.I.R.L.), en donde la única titular es

Que manifiesta que no se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al haber desvirtuado con la documentación presentada el reparo acotado por la Administración.

Que agrega que las resoluciones de multa emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario son nulas por carecer de una debida motivación, pues la Administración se ha limitado a referir el contenido de los Anexos N° 1 y 2, así como los Resultados de los Requerimientos N°

Agrega que los periodos agosto de 2017 y 2018 no guardan relación

con la información solicitada referida al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y que existe un error de cálculo del periodo en el Requerimiento N° _____, siendo que corresponde al periodo setiembre de 2017.

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente formuló reparos con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por operaciones respecto de las cuales no se acreditó su efectiva realización y consiguientemente no cumplían con el principio de causalidad, la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2015 sustentada en el mencionado reparo, y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 y el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto.

Que se aprecia de autos que mediante la Carta N° (foja 542) y los
Requerimientos N° (foja 541), (fojas 535 a 537), (foja
529), (foja 525), (fojas 511 a 514), (fojas 502 a 505) y



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

(fojas 488 a 495)¹, la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015.

Que como resultado del citado procedimiento de fiscalización, la Administración reparó la renta neta del ejercicio 2015 por no haber acreditado la efectiva realización de sus operaciones y consiguientemente no cumplir con el principio de causalidad, asimismo, aplicó la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2015, y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, como consecuencia de ello, las Resoluciones de Determinación N°

y las Resoluciones de Multa N° (fojas 565 a 568, 572 a 574 y 758 a 797).

Que en tal sentido, la materia de controversia consiste en determinar si los valores antes mencionados se encuentran emitidos de acuerdo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que según el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 566), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por operaciones que no cumplen con el principio de causalidad, por el importe de S/ 281 584,00.

Que a través del punto 1 del Requerimiento N° (foja 529), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2015 presentada el 5 de enero de 2017 con Formulario PDT N° se observó que se consignaron gastos administrativos por S/ 2 194 666,00 (casilla 469), por lo que le solicitó presentar los documentos que los sustentan; siendo que en su resultado (foja 527), la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó veintitrés archivadores con diversa documentación.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 505), la Administración señaló que de la documentación presentada en atención al Requerimiento N° se observó que la recurrente giró a favor de

y diversos cheques detallados en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° (foja 503), por lo que le solicitó presentar la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva de las operaciones y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, tales como medios de pago y contratos de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles legalizados notarialmente.

Que además, mediante el punto 3 del Requerimiento N° (foja 505), la Administración señaló que de la documentación presentada en atención al Requerimiento N° se observó que la recurrente giró a favor de

y diversos cheques detallados en el Anexo N° 03 del Requerimiento N° (foja 502), por lo que le solicitó presentar la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva de las operaciones y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, tales como órdenes de servicio emitidas por la recurrente, proformas o cotizaciones emitidas por el proveedor, contratos suscritos entre ambas partes, correos electrónicos u otros documentos donde consten las coordinaciones relativas a las fechas para la ejecución de los servicios, informes u otro documento suscrito por el proveedor que dé

¹ Notificados mediante acuse de recibo de conformidad con lo normado en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 496, 506, 515, 526, 530, 538 y 543). Cabe precisar que si bien la Administración adicionalmente emitió el Requerimiento N° (fojas 518 a 521), éste fue dejado sin efecto (foja 516).



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

cuenta del trabajo realizado, medios de pago de las cancelaciones efectuadas y estados de cuenta bancarias donde se observen los cargos vinculados.

Que mediante el punto 02 del Resultado del Requerimiento N° (foja 500), la Administración dio cuenta que la recurrente presentó copia de los contratos de arrendamiento de los bienes inmuebles ubicados en

y en , así como del contrato por la cesión de equipos especializados y bienes informáticos u oficina, respecto a los cheques detallados en el Anexo N° 02 de dicho resultado (foja 498), indicando que tales contratos no se encontraban legalizados notarialmente, y que adicionalmente se presentó copia de los recibos de energía eléctrica y pago de arbitrios realizados correspondientes al inmueble ubicado en

Que asimismo, en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° (foja 500), la Administración dio cuenta que la recurrente presentó copia de correos electrónicos relativos a las actividades económicas de la empresa, así como presentó fotocopia de documentos emitidos a su nombre firmados por su gerente general, indicándose que no se presentó copia de las órdenes de servicio emitidas por la recurrente, proformas o cotizaciones emitidas por el proveedor, contratos suscritos entre ambas partes, informes u otro documento suscrito por el proveedor, medios de pago de las cancelaciones efectuadas y estados de cuenta bancarios en los que se observen los cargos vinculados respecto a los cheques señalados en el Anexo N° 03 de dicho resultado (foja 497).

Que mediante los puntos 1 y 3 del Requerimiento N° (fojas 494 y 495), la Administración reiteró a la recurrente lo comunicado en el Requerimiento N° y su resultado en relación a los cheques girados a favor de

detalados en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (foja 492), por un importe total de S/ 281 584,00.

Que en relación a los gastos por asesoría contable, financiera y tributaria, por servicios de administrador de clínica, por servicios de inventario de bienes y activos, por servicios de gerente general, y a los pagos de préstamos y tarjetas de crédito señaló que las facturas y recibos por honorarios presentados no consignan el detalle de los servicios prestados, así como tampoco hacen referencia a algún contrato suscrito, informe emitido, orden de servicio, valoración u otro documento que contenga el mencionado detalle; respecto a los cheques emitidos y vouchers de depósito, los mismos solo podrían evidenciar la transferencia de fondos a favor de los profesionales que emitieron los comprobantes de pago, más no podrían acreditar que los servicios consignados en los comprobantes de pago fueron efectivamente realizados y están relacionados con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora; y en referencia a los pagos de préstamos y tarjetas de crédito la recurrente no presentó documentación alguna a pesar de que ésta le fue requerida.

Que en relación a los gastos de alquiler de bienes muebles e inmuebles, señaló que los contratos de arrendamiento del inmueble y de los equipos especializados y bienes informáticos u oficina carecían de fecha cierta al no tener las firmas legalizadas, por lo que no acreditaban la fehaciencia de los gastos y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, precisando que el inmueble ubicado en por el cual la recurrente dedujo gastos de alquiler según recibos de arrendamiento y el contrato presentado, no se encuentra declarado como establecimiento anexo o domicilio fiscal en la información de la Ficha RUC de la recurrente desde que inició actividades.

Que por tales motivos, la Administración indicó que los pagos efectuados mediante cheques ascendentes a S/ 281 584,00 no son deducibles para efectos tributarios, por lo que solicitó a la recurrente adicionar dicho monto a efectos de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y efectuar el pago del tributo omitido y de las multas respectivas conforme con los Anexos N° 02 a 04 del



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Requerimiento N° (fojas 489 a 491), y en caso de no estar de acuerdo con la imputación efectuada, debía presentar por escrito sus descargos, adjuntando la documentación fehaciente respectiva.

Que mediante los puntos 1 y 3 del Resultado del Requerimiento N° (foja 486), la Administración dio cuenta que la recurrente no cumplió con adicionar la suma de S/ 281 584,00 pese a que no cumple con el principio de causalidad de acuerdo con lo señalado en el Requerimiento N° precisando que la recurrente no presentó descargo alguno sobre dicha observación.

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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

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

Que en 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 éstas 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.

Que en las Resoluciones N° 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 N° 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 según la Resolución N° 04832-3-2005 el contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que éste se haya realizado, asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para la adquisición de un bien o un servicio, pero no que se haya efectuado.

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 en el presente caso, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente que sustente los pagos efectuados con los Cheques N° 285, 351, 402, 409, 520, 555, 567, 570, 610, 618, 646, 669, 401, 699, 753, 751, 760, 839, 840, 843, 841, 872, 864, 836, 944, 935, 950, 952, 969, 965, 980, 996, 1026, 1053, 1069, 1075, 1099, 1135, 1143, 1153, 1175, 1185, 1199, 1235, 1231, 1271, 1284, 1311, 1320, 1350, 1396, 1402, 1391, 1443, 1437, 1448, 1434 y 377, a favor de



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

detalle se verifica en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492), cuyo
corresponde a esta instancia emitir pronunciamiento al respecto.

Que según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 852), ésta es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal otras actividades relacionadas con la salud humana.

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó el importe de S/ 3 948,00 correspondiente a las salidas de dinero mediante los Cheques N° 285 y 377 girados a , importe que según lo manifestado por la recurrente durante la fiscalización fue destinado al pago de un préstamo efectuado a

Que de autos se aprecia que la Administración formuló la aludida observación reparando solo las salidas de dinero mediante los referidos cheques sin haber previamente verificado si los montos de tales cheques fueron contabilizados como gasto, lo cual resultaba necesario a fin de formular el reparo materia de análisis; en consecuencia, éste no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó el importe de S/ 10 591,37 correspondiente a las salidas de dinero mediante los Cheques N° 1075, 1185, 1396 y 1402 girados a , importe que según lo manifestado por la recurrente durante la fiscalización fue destinado al pago de un préstamo bancario (tarjeta) y al pago de Arbitrios Municipales.

Que de autos se aprecia que la Administración formuló la aludida observación reparando solo las salidas de dinero mediante los referidos cheques sin haber previamente verificado si los montos de tales cheques fueron contabilizados como gasto, lo cual resultaba necesario a fin de formular el reparo materia de análisis; en consecuencia, éste no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

(pagos de préstamos y reembolso de pago)

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó el importe de S/ 12 344,92 correspondiente a las salidas de dinero mediante los Cheques N° 555, 567, 669, 753, 872 y 950 girados a , importe que según lo manifestado por la recurrente durante la fiscalización fue destinado al pago de préstamos y reembolso de pago.

Que de autos se aprecia que la Administración formuló la aludida observación reparando solo las salidas de dinero mediante los referidos cheques sin haber previamente verificado si los montos de tales cheques fueron contabilizados como gasto, lo cual resultaba necesario a fin de formular el reparo materia de análisis; en consecuencia, éste no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

(servicios de gerencia)

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó los Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-3, E001-5, E001-6, E001-8 a E001-16 emitidos por por servicios prestados como gerente general durante el año 2015 (fojas 23, 28, 32, 35, 39, 42 a 45, 49, 50 y 54), así como los Cheques N° (fojas 25, 29, 33, 36, 40, 47, 52 y 57), por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación de los citados servicios y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia de los citados recibos por honorarios y cheques, así como de los siguientes documentos: solicitudes para la emisión de cheques, Orden de Servicio N° 0210-2015, voucher de depósito, correo electrónico de 17 de abril de 2015, Memorando Múltiple N° de 27 de noviembre de 2015 y Carta N° de 16 de noviembre de 2015 (fojas 23 a 58 y 467 a 469). Además, obra en autos el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (foja 1).

Que en el presente caso, la Administración considera que no realizó la efectiva prestación de los servicios como gerente general de la recurrente; sin embargo, del Comprobante de Información Registrada de foja 1 se observa que tiene la calidad de gerente general de la recurrente desde el 3 de setiembre de 2014, habiendo realizado diversas gestiones a nombre de ésta, como se observa del Memorando Múltiple N° y la Carta N° , servicios por los cuales emitió los mencionados Recibos por Honorarios Electrónicos N° E001-3, E001-5, E001-6, E001-8 a E001-16 y recibió en pago las sumas contenidas en los referidos Cheques N° 618, 841, 969, 1026, 1143, 1231, 1350 y 1448, según consta, además, en los respectivos vouchers de depósito de cheques (fojas 24, 27, 31, 38, 46, 51 y 55).

Que por lo expuesto, se aprecia de lo actuado que la recurrente presentó documentación suficiente a fin de acreditar la realidad de los referidos servicios y, por ende, su relación de causalidad con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de su fuente productora, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado al respecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

(Pagos con Cheques N° 839, 840, 1235, 1311, 1320, 1443 y 1437)

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó el importe de S/ 30 800,00 correspondiente a las salidas de dinero mediante los Cheques N° 839, 840, 1235, 1311, 1320, 1443 y 1437 girados a importe que según lo manifestado por la recurrente durante la fiscalización fue destinado al pago de servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o administrativa.

Que de autos se aprecia que la Administración formuló la aludida observación reparando solo las salidas de dinero mediante los referidos cheques sin haber previamente verificado si los montos de tales cheques fueron contabilizados como gasto, lo cual resultaba necesario a fin de formular el reparo materia de análisis; en consecuencia, éste no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

**(Facturas N°
por servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o
administrativa de enero, junio y julio de 2015)**

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó las Facturas N° emitidas por por los servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o administrativa prestados en enero, junio y julio de 2015 (fojas 224, 228, 232, 240, 261 y 263), así como los Cheques N° 401, 402, 760, 843, 944 y 935 (fojas 226, 230, 234, 242, 260 y 264) por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación de los citados servicios y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia de las citadas facturas y cheques, así como de los siguientes documentos: solicitudes para la emisión de cheques, Ordenes de Servicio N° 0287-2015, 0324-2015, 0383-2015 y 0375-2015 y correos electrónicos de 12 de enero, 22 de junio y 14 de julio 2015 (fojas 224 a 235, 240 a 243, 471 a 473).

Que la Administración sustenta el reparo bajo análisis en que no prestó efectivamente los servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o administrativa de enero, junio y julio de 2015 sustentados en las citadas facturas; sin embargo, según se observa de los correos electrónicos de 12 de enero, 22 de junio y 14 de julio 2015, aquél realizó gestiones que evidencian que brindó asesoría a la recurrente en dichos períodos en las materias antes mencionadas, por las cuales se le pagaron las sumas consignadas en los referidos cheques.

Que por lo expuesto, se aprecia de lo actuado que la recurrente presentó documentación suficiente a fin de acreditar la realidad de los referidos servicios y, por ende, su relación de causalidad con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de su fuente productora, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado al respecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

**(Facturas N°
por servicio de
inventario de bienes y activos y servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o
administrativa de febrero a mayo, agosto a octubre de 2015)**

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó las Facturas N°

emitidas por por los servicios de asesoría contable, financiera, tributaria y/o administrativa de febrero a mayo y agosto a octubre de 2015 (fojas 209, 212, 215, 218, 221, 244, 252, 256 y 266), y la Factura N° de 29 de abril de 2015 emitida por el mismo proveedor por el servicio de inventario de bienes y activos (foja 248), así como los Cheques N° 409, 520, 610, 646, 699, 980, 996, 1099, 1135 y 1199 (fojas 210, 213, 216, 219, 222, 245, 250, 254, 257 y 267), por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que previamente, cabe indicar que el solo registro contable y la presentación del respectivo comprobante de pago no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable acredite ello, como informes del avance y/o conclusión de los servicios, reportes que den cuenta de los trabajos realizados, entre otros.

Que en tal sentido, un comprobante de pago emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que acrediten que la operación efectivamente se ha realizado.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación de los citados servicios y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia de las citadas facturas y cheques, así como de las solicitudes para la emisión de cheques y de las Ordenes de Servicio N° 0157-2015, 0202-2015, 0228-2015 y 0268-2015 (fojas 209 a 223, 244 a 259 y 266 a 268).

Que las Ordenes de Servicio N° 0157-2015, 0202-2015, 0228-2015 y 0268-2015 (fojas 246, 249, 253 y 258), no acreditan por sí solas que se hubieran prestado los servicios reparados, sin perjuicio de ello, cabe señalar que si bien consignan el nombre del proveedor, la cuantía del servicio, la forma de pago, entre otros, solo contienen una breve descripción del servicio, sin ningún detalle de las características de los trabajos que debían realizarse, y además no fueron firmados por la persona a quien le correspondía dar la conformidad del servicio en nombre de la recurrente; asimismo, pese a que indican que para su aceptación el proveedor se compromete a cumplir con las obligaciones que le corresponde de acuerdo a sus propuestas o cotizaciones presentadas, éstas no fueron adjuntadas por la recurrente.

Que los documentos denominados "solicitud para la emisión de cheque" y los cheques antes mencionados (fojas 210, 211, 213, 214, 216, 217, 219, 220, 222, 223, 245, 247, 250, 251, 254, 255, 257, 259, 260, 262, 264, 265, 267 y 268), solo dan cuenta de pagos realizados al proveedor observado, pero no acreditan la efectiva prestación de los servicios que habrían dado origen a dichos pagos, ni, por ende, su vinculación con la generación de renta.

Que por lo expuesto, y teniendo en cuenta que no se presentaron otros medios probatorios que acrediten la efectiva 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, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que la Administración en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 492) observó el Recibo por Honorario Electrónico N° E001-33 emitido por por el servicio como administrador de la clínica de hemodiálisis de enero de 2015 (foja 377), así como el Cheque N° 351 (foja 375), por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que previamente, cabe indicar que el solo registro contable y la presentación del respectivo comprobante de pago no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable acredite ello, como informes del avance y/o conclusión de los servicios, reportes que den cuenta de los trabajos realizados, entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que en tal sentido, un comprobante de pago emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que acrediten que la operación efectivamente se ha realizado.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación del citado servicio y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia del indicado recibo por honorario y del cheque, así como de la solicitud para la emisión de cheque, la Orden de Servicio Nº 044-2015, el reporte de suspensión de 4ta Categoría – Formulario 1609 y los correos electrónicos de 8, 9, 12 y 14 de enero de 2015 (fojas 375 a 379, 473 y 475).

Que el Recibo por Honorarios Electrónico Nº E001-33 emitido por (foja 377), se emitió por el servicio prestado como administrador de la clínica de hemodiálisis correspondiente al mes de enero de 2015; sin embargo, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en diversa jurisprudencia, un comprobante emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio ni, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que conlleven a determinar que la operación efectivamente se ha realizado.

Que la Orden de Servicio Nº 044-2015 (foja 378), no acredita por sí sola que se hubiera prestado el servicio reparado, sin perjuicio de ello, cabe señalar que si bien consigna el nombre del proveedor, la cuantía del servicio, la forma de pago, entre otros, solo contiene una breve descripción del servicio, sin ningún detalle de las características de los trabajos que debían realizarse, y además no fue firmada por la persona a quien le correspondía dar la conformidad del servicio en nombre de la recurrente; asimismo, pese a que indica que para su aceptación el proveedor se compromete a cumplir con las obligaciones que le corresponden de acuerdo a sus propuestas o cotizaciones presentadas, éstas no fueron adjuntadas por la recurrente.

Que el reporte "Suspensiones de 4ta Categoría – Formulario 1609" del año 2015 es un documento emitido por la Administración como resultado de un trámite realizado por (foja 376), por lo que no acredita la prestación efectiva del servicio observado.

Que el documento denominado "solicitud para la emisión de cheque" (foja 379) y el Cheque Nº 351 (foja 375), solo dan cuenta del pago que se habría realizado al proveedor observado, sin embargo no acreditan la efectiva prestación del servicio materia de reparo que habría dado origen a dicho pago, ni, por ende, su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora.

Que los correos electrónicos de 8, 9, 12 y 14 de enero de 2015 (fojas 473 y 475) evidencian coordinaciones en las que habría participado el proveedor observado, pero no acreditan que correspondan al servicio como administrador de la clínica de hemodiálisis, toda vez que la recurrente no presentó un manual de organización y funciones u otro documento similar que otorgue certeza sobre cuáles fueron las labores que aquél debía realizar en favor de ésta en su calidad de administrador de dicha clínica.

Que por lo expuesto, y teniendo en cuenta que no se presentaron otros medios probatorios que acrediten la efectiva prestación del referido servicio y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, como memorandos, reportes, controles de calidad, conformidad de los servicios, entre otros, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que la Administración en el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (foja 492) observó las Facturas Nº emitidas por por el alquiler de muebles y enseres de enero



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

a diciembre de 2015 (fojas 148, 152, 156, 161, 164, 168, 173 y 176), así como los Cheques Nº 570, 751, 836, 965, 1053, 1153, 1284 y 1391 (fojas 150, 154, 158, 162, 166, 170, 174 y 179), por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que previamente, cabe indicar que el solo registro contable y la presentación del respectivo comprobante de pago no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable acredite ello, como actas de entrega y recepción de los bienes materia de arrendamiento, así como documentación que demuestre que los bienes arrendados estuvieron en posesión de la recurrente y destinados a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente productora, entre otros.

Que en tal sentido, un comprobante de pago emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que acrediten que la operación efectivamente se ha realizado.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación del servicio y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia de las indicadas facturas y de los mencionados cheques, así como de los siguientes documentos: contrato entre la recurrente y solicitudes para la emisión de cheques, Orden de Servicio Nº 0173-2015 y voucher de depósito de cheques (fojas 148 a 180 y 457 a 459).

Que según el contrato suscrito con de 15 de setiembre de 2014 (fojas 457 a 459 y 633 a 635), la recurrente se obligó al pago mensual de US\$ 9 642,50 por concepto de uso de los 19 equipos especializados (maquinas) de hemodiálisis, y de S/ 5 000,00 por planta de tratamiento de agua, equipos clínicos, bienes informáticos y de oficina para la prestación del servicio de atención ambulatoria de hemodiálisis para pacientes regulares y de emergencia de la Red Asistencial del Seguro Social de Salud de Loreto; no obstante, dicho contrato evidencia un acuerdo de voluntades, pero no acredita la prestación efectiva del servicio.

Que las referidas facturas fueron emitidas por por el servicio de alquiler de muebles y enseres, sin embargo, de conformidad con el criterio establecido por este Tribunal en diversa jurisprudencia, un comprobante emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que acrediten que la operación efectivamente se ha realizado.

Que la Orden de Servicio Nº 0173-2015 (foja 177), no acredita por sí sola que se hubiera prestado el servicio reparado, sin perjuicio de ello, cabe señalar que si bien consigna el nombre del proveedor, la cuantía del servicio, la forma de pago, entre otros, no está firmada por la persona a quien le correspondía dar la conformidad del servicio en nombre de la recurrente; asimismo, pese a que indica que para su aceptación el proveedor se compromete a cumplir con las obligaciones que le corresponde de acuerdo a sus propuestas o cotizaciones presentadas, éstas no fueron adjuntadas por la recurrente.

Que los documentos denominados "solicitud para la emisión de cheque" (fojas 151, 155, 159, 163, 167, 171, 175 y 180), los cheques antes indicados, y los voucher de depósito de cheques (fojas 149, 153, 157, 160, 165, 169, 172 y 178), solo dan cuenta de los pagos a pero no acreditan la efectiva prestación del servicio materia de reparo que habría dado origen a dichos pagos, ni, por ende, su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente productora.

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 en forma fehaciente la realización del servicio materia de reparo y, como consecuencia de ello, que los gastos



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

observados cumplieran con el principio de causalidad, como actas de entrega y recepción de bienes y documentos que demuestren que éstos estuvieron en posesión de la recurrente y destinados a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente productora, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el hecho que el contrato antes mencionado no haya estado legalizado no genera que pierda su valor probatorio, no resulta atendible, pues el reparo bajo análisis no se sustenta en la falta de valor probatorio del referido contrato, sino en que la recurrente no acreditó la prestación efectiva del servicio objeto del mismo.

Que la Administración en el Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº (foja 492) observó los Formularios 1683 – Impuesto a la Renta de 1era Categoría de julio a diciembre de 2015 emitidos a (fojas 64, 65, 68, 71, 74, 75, 78, 81 y 82), referidos al alquiler de un inmueble a la recurrente, así como los Cheques Nº 864, 952, 1069, 1175, 1271 y 1434 (fojas 66, 69, 72, 76, 79 y 84), por considerar que la recurrente no presentó la documentación fehaciente que acredite la realización efectiva del servicio y su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora.

Que previamente, cabe indicar que el solo registro contable y la presentación del respectivo comprobante de pago no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los aludidos comprobantes y, por ende, su relación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente productora, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable acredite ello, como acta de entrega y recepción del inmueble arrendado, así como documentación que demuestre que la recurrente estuvo en posesión de dicho inmueble y que fue destinado a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente productora, entre otros.

Que en tal sentido, un comprobante de pago emitido por un servicio y su anotación en los registros contables no acreditan por sí solos la fehaciencia del servicio, pues el deudor tributario debe adjuntar otros medios probatorios que acrediten que la operación efectivamente se ha realizado.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación del citado servicio y su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente productora, la recurrente presentó en la fiscalización copia de los indicados formularios y cheques, así como de los siguientes documentos: contrato de arrendamiento de inmueble, solicitudes para la emisión de cheque, un recibo de 17 de julio de 2015 y guías para arrendamiento (fojas 64 a 85, 460 y 461).

Que de la copia del contrato de arrendamiento de inmueble de 8 de julio de 2015 (fojas 460 y 461), se aprecia que la recurrente (arrendatario) arrendó el inmueble ubicado en

a (arrendador); no obstante, dicho contrato evidenciaría un acuerdo de voluntades, pero no acredita la prestación efectiva del servicio.

Que los Formularios 1683 – Impuesto a la Renta de 1era Categoría y las guías para arrendamiento de varios meses de 2015 (fojas 64, 65, 68, 71, 74, 75, 78, 81 y 82), están referidos al pago del impuesto respectivo, sin embargo por sí solos no acreditan la prestación efectiva del servicio, debiéndose agregar que en el presente caso la recurrente no adjuntó medio probatorio alguno a fin de sustentar su afirmación en el sentido que arrendó el citado inmueble con el fin de que sus colaboradores no domiciliados en la ciudad de Iquitos se hospeden en dicha ciudad mientras se iniciaban las actividades en la etapa pre operativa, y posteriormente para que puedan permanecer en tal ciudad para brindar el servicio de hemodiálisis, como pudo ser con alguna documentación emitida en el referido local o dirigida al personal destacado en dicho local.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que los documentos denominados "solicitud para la emisión de cheque" (fojas 67, 70, 73, 77, 80 y 85), el recibo de 17 de julio de 2015 (foja 83) y los cheques antes mencionados, solo dan cuenta de los pagos a sin embargo no acreditan la efectiva prestación del referido servicio de alquiler de inmueble materia de reparo que habría dado origen a dichos pagos, ni, por ende, su vinculación con la generación de renta.

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 en forma fehaciente la realización del servicio materia de reparo y, como consecuencia de ello, que los gastos observados cumplieran con el principio de causalidad, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en consecuencia, teniendo en cuenta que algunos de los importes materia de reparo deben ser dejados sin efecto y otros deben mantenerse, procede que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el hecho que el contrato antes mencionado no haya estado legalizado no genera que pierda su valor probatorio, no resulta atendible, pues el reparo bajo análisis no se sustenta en la falta de valor probatorio del referido contrato, sino en que la recurrente no acreditó la prestación efectiva del servicio objeto del mismo.

Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la Administración mediante los Requerimientos N° solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones formuladas, por lo que ésta presentó diversa documentación a tal efecto, la que fue merituada, determinando reparos por no acreditar la fehaciencia de las operaciones sustentadas en comprobantes de pago, ni, por ende, su relación de causalidad con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta, careciendo de sustento su alegato en el sentido que, al respecto, la Administración no investigó todas las circunstancias del caso ni actuó los medios probatorios pertinentes y sucedáneos valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada y que le requirió en forma genérica que acredite la fehaciencia de tales operaciones.

Que con relación a lo indicado por la recurrente en el sentido que la Administración no ha considerado la fecha de inicio de sus actividades, el giro de su negocio, el mercado al que se dirige y el contexto en que se desarrolla, que las operaciones observadas se encuentran debidamente sustentadas, que no correspondía que se le requiriera la presentación de documentos o mecanismos sofisticados que no se exigen o no se encuentran regulados en las normas tributarias, que los criterios de causalidad y fehaciencia no deben ser interpretados de acuerdo a un criterio rígido o estático sino que admiten un margen de adecuación; cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en los considerandos precedentes, a efecto de determinar que una operación es fehaciente y por consiguiente cumpla con el principio de causalidad, se requiere que los contribuyentes adjunten documentación adicional a los comprobantes de pago y a los registros y libros contables que permita corroborar ello, lo que no ocurrió en el presente caso respecto de las importes reparados que deben mantenerse, por lo que lo alegado en contrario por la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que las conclusiones a las que llega la Administración no tienen relación con los criterios expuestos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00434-3-2010, 06011-3-2010, 03940-5-2010, 05510-8-2013 y 10673-1-2013 que cita como sustento del reparo; cabe indicar que de acuerdo con dichas resoluciones y lo expuesto en los considerandos precedentes la recurrente debió demostrar con documentación fehaciente que las operaciones sustentadas con los comprobantes de pago observados efectivamente se realizaron, lo que no hizo, por lo que carece de sustento lo argumentado en contrario.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta

Que conforme se aprecia de las Resoluciones de Determinación N° y sus Anexos (fojas 572 a 574 y 758 a 787), la Administración emitió los referidos valores por la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta correspondiente a los períodos de enero, febrero y abril a diciembre de 2015, en razón al reparo precedentemente analizado.

Que el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970 y Ley N° 30296, prevé que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 28% sobre su renta neta, y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la aludida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55 de la mencionada ley contempla, de ser el caso, dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 28% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario según lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, prescribe que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", entre otros, aquellos gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; así como los gastos sustentados en un comprobante de pago cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que en consecuencia, conforme a lo señalado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 02703-7-2009, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues este solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que debe tenerse en cuenta además que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueren susceptibles de beneficiar a los socios o asociados respecto de las que no se hubiere producido la retención del 4,1%, que debían efectuar las personas jurídicas que acuerden la distribución de utilidades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73-A



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

de la Ley del Impuesto a la Renta², sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en el caso de autos, la Administración gravó con la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta por los periodos de enero, febrero y abril a diciembre de 2015, las sumas pagadas con los cheques antes mencionados por considerar que no son susceptibles de posterior control tributario al no ser posible determinar su verdadero destino.

Que sin embargo, teniendo en cuenta que la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 debe ser dejada sin efecto en relación a las sumas pagadas con los Cheques N° 285, 377, 1075, 1185, 1396, 1402, 555, 567, 618, 669, 753, 841, 872, 950, 969, 1026, 1143, 1231, 1350, 1448, 839, 840, 1235, 1311, 1320, 1443, 1437, 401, 402, 760, 843, 944 y 935, y mantenida respecto de los demás importes observados, corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto de que la Administración proceda a reliquidar las deudas contenidas en las referidas resoluciones de determinación.

Que carece de sustento lo argumentado por la recurrente respecto a que no correspondía emitir las anotadas resoluciones de determinación al considerar que las sumas observadas cumplen con el principio de causalidad y por cuanto se trata de una empresa individual de responsabilidad limitada, pues el gravamen bajo análisis, en la parte que debe mantenerse, se sustenta en que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones sustentadas en comprobantes de pago ni, por ende, su relación de causalidad con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente productora de renta, no eximiéndose de ello por tratarse de una empresa individual de responsabilidad limitada cuyo único titular es una persona natural.

Resolución de Multa N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 788 y 789), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se sustenta en la deuda determinada en la Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, la que debe ser reliquidada teniendo en cuenta que algunos de los importes materia de reparo deben ser dejados sin efecto y otros deben mantenerse, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y, en consecuencia, procede revocar la resolución apelada en este extremo a efecto que la Administración proceda a reliquidar el monto de dicha sanción.

² Según el artículo 73-A, de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 30296, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán de las mismas el Impuesto a la Renta correspondiente, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. Además, señala que las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país. Agrega que el monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú, y que esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente en el sentido no se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al haber desvirtuado con la documentación presentada el reparo acotado por la Administración, no correspondiendo emplear el principio de determinación objetiva, es preciso anotar que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 165 del Código Tributario, la infracciones son determinadas de manera objetiva, y teniendo en cuenta que la Resolución de Multa Nº se sustenta en el reparo que dio lugar a la Resolución de Determinación Nº

, carece de sustento lo alegado por la recurrente, no obstante, la Administración deberá tener en cuenta lo señalado en el considerando anterior.

Que sin perjuicio de lo expuesto, es de mencionar que a través de la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso.

Resoluciones de Multa Nº

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, constituye infracción no exhibir los libros, registros, u otros documentos que la Administración solicite.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a las personas y entidades generadores de renta de tercera categoría³, la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 177 del mismo código se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.6% de los IN.

Que la Nota 10 de la referida Tabla I señala que cuando la sanción aplicada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del referido artículo 177 se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 25 UIT.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 180 del aludido código, los IN equivalen al total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable.

Que la mencionada norma precisa que en el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta. Según la misma norma, si la comisión o detección de la infracción ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que de otro lado, el Anexo II de la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, que aprobó el Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, dispone que si se subsana, entre otras, la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del anotado código de manera inducida, esto es, dentro del plazo otorgado por la Administración contado desde la fecha en que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al contribuyente que ha incurrido en la infracción, éste tiene derecho a una rebaja del 80% sobre el importe de la multa siempre que la pague, mientras que la rebaja será del 50% si no la paga.

³ Como es el caso de la recurrente, según se verifica de su Comprobante de Información Registrada (fojas 851 y 852).



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que mediante la Resolución Nº 04794-1-2005 este Tribunal ha establecido como precedente de observancia obligatoria, que la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario se configura cuando el deudor tributario no cumple con exhibir la documentación solicitada por la Administración Tributaria al vencimiento del plazo otorgado para tal efecto.

Que las Resoluciones de Multa Nº (fojas 792, 793, 796 y 797), giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, se sustentan en los Requerimientos Nº reiterados con los Requerimientos Nº

- Resolución de Multa Nº

Que mediante los puntos 1 y 7 del Requerimiento Nº (foja 541), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y proporcionara, entre otros, el Registro de Compras, Registro de Ventas y fotocopia de los contratos suscritos con sus clientes y proveedores, no obstante, en los puntos 1 y 7 del Resultado del Requerimiento Nº 1222170000375 (foja 539), notificado el 28 de agosto de 2017, mediante acuse de recibo, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 540), la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió los referidos documentos.

Que en ese sentido, está acreditado en autos que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº (foja 537), la Administración reiteró a la recurrente la exhibición de los documentos antes señalados otorgando una nueva fecha para que subsane dicha infracción y pueda acogerse al beneficio establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa Nº 039-2016-SUNAT/600000⁴ y en la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT⁵ y modificatorias, lo que no fue cumplido por aquella, conforme se observa del punto 1 del Resultado del Requerimiento Nº (foja 533), por lo que no corresponde la aplicación del régimen de gradualidad.

Que la sanción impuesta ha sido determinada de conformidad con lo dispuesto en la Tabla I antes citada sobre la base del 0.6% de los ingresos netos anuales del contribuyente⁶, por lo que el importe del citado valor se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Resolución de Multa Nº

Que mediante el punto 6 del Requerimiento Nº (foja 525)⁷, la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera, entre otros, los comprobantes de pago que sustenten los gastos de venta por S/ 1 468 844,00 consignados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentada con Formulario PDT Nº no obstante, en el punto 6 del Resultado del Requerimiento Nº 1222180000413 (foja 523)⁸, la Administración dejó constancia que la recurrente no exhibió los referidos comprobantes de pago.

⁴ Relacionada con la aplicación de la facultad discrecional de no sancionar administrativamente las infracciones tributarias, de acuerdo a los criterios y requisitos establecidos en los Anexos de la referida Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa.

⁵ Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las infracciones del Código Tributario.

⁶ Según la declaración jurada del ejercicio 2016 sus ingresos netos ascendieron a S/ 2 926 560,00 (foja 885/reverso), y la multa fue emitida por S/ 17 559,00, que corresponde al 0.6% de dichos ingresos.

⁷ El referido requerimiento fue notificado el 15 de agosto de 2018 mediante acuse de recibo, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 526).

⁸ El resultado del mencionado requerimiento fue notificado el 21 de agosto de 2018 mediante acuse de recibo, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 524).



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que en ese sentido, ha quedado acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (foja 514), la Administración reiteró a la recurrente la exhibición de los documentos antes señalados otorgando una nueva fecha para que subsane dicha infracción y pueda acogerse al beneficio establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 039-2016-SUNAT/600000 y en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT antes mencionadas, lo que no fue cumplido por aquella conforme se observa del punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (foja 537), por lo que no corresponde la aplicación del régimen de gradualidad.

Que la sanción impuesta ha sido determinada de conformidad con lo dispuesto en la Tabla I antes citada sobre la base del 0.6% de los ingresos netos anuales del contribuyente⁹, por lo que el importe del citado valor se encuentra arreglado a ley; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que de acuerdo al numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, constituye infracción tributaria no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria.

Que la referida infracción se encuentra sancionada con multa equivalente al 0.3% de los IN, conforme a la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mismo código, aplicable a personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, y de acuerdo a la Nota 11 de dicha Tabla tal sanción no puede ser menor a 10% de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que según el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad antes citado, la multa aplicable respecto de la anotada infracción, tratándose de subsanación inducida, será rebajada en 70% si se paga la multa rebajada y en 50% si no se realiza su pago, siempre que el infractor subsane la infracción dentro del plazo otorgado por la SUNAT para tal efecto, contado a partir de la fecha en que surte efecto la notificación del requerimiento de fiscalización o del documento en el que se comunica al contribuyente que ha incurrido en la infracción, precisando que la subsanación se realizará proporcionando la información o documentos que sean requeridos por la SUNAT sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación observando la forma y condiciones que aquella establezca.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 01326-8-2012 y 012189-3-2009, entre otras, ha señalado que la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario se encuentra relacionada con el incumplimiento de proporcionar información o documentación que la Administración pudiera solicitar, estando referida a casos tales como lista de proveedores, análisis de costos, etc., esto es, información o documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a preparar ante una solicitud de la Administración.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 790, 791 y 794 y 795), giradas por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario, se sustentan en el Anexo N° 02 de los Requerimientos N°

⁹ Según la declaración jurada del ejercicio 2017 sus ingresos netos ascendieron a S/ 3'206 940,00 (foja 882/reverso), y la multa fue emitida por S/ 19 242,00, que corresponde al 0.6% de dichos ingresos.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

- Resolución de Multa N°

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (foja 541), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara el análisis detallado de la liquidación del Impuesto a la Renta que comprendiera las adiciones, deducciones y arrastre de las pérdidas tributarias compensables de ejercicios anteriores, saldos a favor, créditos tributarios contra el Impuesto a la Renta, incluyendo el crédito por renta de fuente extranjera. Asimismo, le indicó que identificara las sub cuentas contables y el número del documento contable del Diario Analítico relacionado con las adiciones y/o deducciones. No obstante, en el punto 3 del resultado del citado requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó el referido análisis de liquidación del Impuesto a la Renta (foja 539).

Que en ese sentido, ha quedado acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 537), la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara los documentos antes señalados otorgando una nueva fecha para que subsane dicha infracción y pueda acogerse al beneficio establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 039-2016-SUNAT/600000 y en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT antes mencionadas, lo que no fue cumplido por aquélla conforme se observa del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 1222170000427 (foja 533), por lo que no corresponde la aplicación del régimen de gradualidad.

Que la sanción impuesta ha sido determinada de conformidad con lo dispuesto en la Tabla I antes citada sobre la base del 0.3% de los ingresos netos anuales del contribuyente¹⁰, por lo que dicho valor ha sido emitido conforme a ley; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

- Resolución de Multa N°

Que mediante el punto 4 del Requerimiento N° (foja 525), la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara un reporte detallado en forma mensual en archivo Excel (xls) de los trabajadores y sus respectivas remuneraciones recibidas en el ejercicio 2015; no obstante, en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó el referido reporte (foja 523).

Que en ese sentido, ha quedado acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177 del Código Tributario.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 514), la Administración reiteró a la recurrente que proporcionara los documentos antes señalados otorgando una nueva fecha para que subsane dicha infracción y pueda acogerse al beneficio establecido en la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta Operativa N° 039-2016-SUNAT/600000 y en la Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT antes indicadas, lo que no fue cumplido por aquélla conforme se observa del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (foja 509), por lo que no corresponde la aplicación del régimen de gradualidad.

¹⁰ Según la declaración jurada del ejercicio 2016 sus ingresos netos ascendieron a S/ 2 926 560,00 (foja 885/reverso), y la multa fue emitida por S/ 8 779,00, que corresponde al 0.3% de dichos ingresos.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

Que la sanción impuesta ha sido determinada de conformidad con lo dispuesto en la Tabla I antes citada sobre la base del 0.3% de los ingresos netos anuales del contribuyente¹¹, por lo que dicho valor ha sido emitido conforme a ley; en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las resoluciones de multa emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 177 del Código Tributario son nulas por carecer de una debida motivación, pues la Administración se ha limitado a referir el contenido de los Anexos N° 1 y 2, así como los Resultados de los Requerimientos N° cabe indicar que dicho alegato no resulta amparable, toda vez que de la revisión de los referidos valores se aprecia que hacen referencia a la infracción y consignan el monto de la multa y los intereses, por lo que cumplen con los requisitos previstos en los numerales 1 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, no advirtiéndose la nulidad alegada.

Que asimismo, los periodos agosto de 2017 y agosto de 2018 consignados en las resoluciones de multa antes señaladas corresponden a los periodos mensuales en los que se verificó la comisión de las infracciones, las mismas que no necesariamente deben coincidir con el ejercicio materia de fiscalización. Asimismo, se verifica que el Requerimiento N° corresponde al periodo setiembre de 2017.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en relación a que debe dejarse sin efecto cualquier medida de cobranza por concepto de los valores impugnados en la medida que la Administración ya cobró la deuda tributaria, debe indicarse que en caso cuestione una medida cautelar previa o definitiva que se le hubiese trabado, no procede plantear dicha pretensión en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento coactivo que se hubiera iniciado, de ser el caso, y en el supuesto que éste no se siguiera conforme a ley, cabe formular la queja prevista en el artículo 155 del Código Tributario.

Que sin perjuicio de lo expuesto, cabe anotar que de la revisión de la resolución apelada (fojas 816 a 820), se aprecia que contiene los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 del Código Tributario, por lo que se encuentra debidamente motivada, no verificándose que en su emisión se hubiere incurrido en alguna causal de nulidad.

Que con relación a lo señalado por la recurrente respecto a que debe procederse a la devolución de los montos contenidos en los valores impugnados más los respectivos intereses legales (foja 960), corresponde que ello sea evaluado por la Administración al momento de dar cumplimiento a la presente resolución y, de corresponder, proceda a la devolución solicitada.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 954).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 3 de octubre de 2019 respecto de los importes pagados con los Cheques N° 285, 377, 401, 402, 760, 843, 944, 935, 1075, 1185, 1396, 1402, 555, 567, 618, 669, 753, 841, 872, 950, 969, 1026, 1143, 1231, 1350, 1448, 839, 840, 1235, 1311, 1320, 1443 y 1437, así como la Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta y la multa vinculada con relación a dichos importes, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

¹¹ Los ingresos netos según la declaración jurada del ejercicio 2017 ascendieron a S/ 3'206 940,00 (foja 882/reverso), siendo emitida la multa por S/ 9 620,00.



Tribunal Fiscal

Nº 01455-5-2020

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


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL PRESIDENTE


VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL


FLORES PINTO
VOCAL


Rodríguez López
Secretaria Relatora
FP/RL/SF/RR/jcs.