



Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/02/2023 11:24:02
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

EXPEDIENTE N° : 18056-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 2 de febrero de 2023

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de setiembre de 2015, 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 2011 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 gasto por diferencia de cambio no sustentado, que en la fiscalización presentó la documentación que acredita su derecho a deducir el gasto observado, documentación que nuevamente fue presentada en la instancia de reclamación, solo que fue mostrada en forma simplificada a efecto de facilitar su comprensión.

Que señala que la cuentas contables relacionadas a la generación de diferencia de cambio acotadas, no están necesariamente relacionadas a operaciones sustentadas con comprobante de pago, y que los saldos más significativos se originaron de las Cuentas Contables 168501- Otras cuentas por cobrar, 171135- Préstamos por cobrar a asociados, 161250-Préstamos sin garantía y 461500- Préstamos a terceros, por las cuales la Administración solicitó diversa información, siendo que no formuló acotación o reparo alguno por lo que puede afirmarse que la Administración contaba con la documentación suficiente para determinar las diferencias de cambio originadas en partidas que no fueron reparadas.

Que indica que conforme con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1003-4-2008, la diferencia de cambio únicamente debería afectar a resultados, siendo que, en su caso, el monto neto real que afectó a resultados, y, por ende, a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, es la diferencia determinada entre diferencia de cambio que afectó ingresos y gastos, por lo que no sería posible que la Administración únicamente le desconozca la diferencia de cambio anotada en la Cuenta Contable 676000, en todo caso, debería acotarse el efecto neto, esto es, la diferencia entre la ganancia y pérdida (S/ 1 080 729,18 – S/ 609 086,00).

Que refiere que la diferencia de cambio que afectó gastos ascendió a S/ 1 080 729,00 y no a S/ 1 102 346, 00, como indica la Administración, siendo que la diferencia corresponde a registros de operaciones puntuales realizadas por montos pocos significativos, que fluctúan entre S/ 0,033 y S/ 393,72, que pudieron ser verificados por la Administración en los vouchers registrados en el Libro Diario; agrega que calculó la diferencia de cambio, teniendo en cuenta el tipo de cambio al inicio y al cierre de ejercicio, y dado que el dólar americano se devaluó frente al nuevo sol en 4,02%, existió una pérdida real por diferencia de cambio en el registro que la Administración no puede desconocer.

Que manifiesta, en cuanto al reparo por exceso de costo de enajenación de inmueble no sustentado, que en la fiscalización presentó la documentación que sustenta el cálculo del costo neto de enajenación y la depreciación de los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, tales como Registro de Activos Fijos, en el que se detalla el cálculo efectuado de las depreciaciones de los activos fijos adquiridos mediante leasing, Libros Diario y Mayor, vouchers contables, papeles de trabajo y facturas de venta del inmueble.



Firmado Digitalmente por
AMICO DE LAS CASAS
Lorena Maria De Los
Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/02/2023 11:11:21
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado
Digitalmente por
VILLANUEVA
AZNARAN Lily Ana
FAU 20131370645
soft
Fecha: 21/02/2023
11:17:19 COT
Motivo: Soy el
autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 21/02/2023 11:20:57
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que afirma que la Administración no cuestionó la fehaciencia de los desembolsos efectuados, habiendo verificado que el costo de enajenación correspondió a los pagos que efectuó, en virtud de los tres leasing que suscribió con diversos bancos, habiendo presentado copia simple de las escrituras públicas de compra venta, y levantamiento de arrendamiento financiero con el Banco Continental, por lo que considera que proporcionó las herramientas suficientes y fehacientes a efecto de determinar el costo neto de enajenación de los bienes adquiridos por leasing, más aún cuando la única prueba válida para determinar el costo neto de enajenación del inmueble vendido es el Registro de Control de Activo Fijo.

Que refiere que, si bien ejerció la opción de compra de los bienes adquiridos en leasing, ello no es prueba suficiente para señalar que optó por la depreciación acelerada, como erróneamente considera la Administración, puesto que la depreciación acelerada prevista en el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, tiene carácter de excepcional y opcional, conforme lo ha reconocido este Tribunal y la Administración.

Que añade que el beneficio de la depreciación tributaria acelerada se realiza vía deducción por declaración jurada, y si bien en los papeles de trabajo de la determinación del Impuesto a la Renta consignó una deducción por concepto de arrendamiento financiero, ello no es suficiente para considerar que optó por la depreciación acelerada, puesto que del análisis de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2010, que fueron presentadas y declaradas en su debido momento (periodo de vigencia de los leasing), se observa que no declaró ninguna deducción tributaria a excepción del periodo 2010, en el que declaró como deducción el importe de S/ 27 679,00, monto que es inferior a S/ 610 000,00, importe aproximado que tendría que aplicar de haber optado por el beneficio de la depreciación acelerada, acreditándose que no accedió al método de la depreciación acelerada, sino al tratamiento general. En ese sentido, considera que la Administración ha basado su reparo en una mera presunción que no se encuentra establecida en ninguna norma legal.

Que señala, en relación al reparo por operaciones no fehacientes, que la Administración no valoró los diversos documentos que presentó, tales como comprobantes de pago, registros contables, vouchers de caja, guías de remisión, estados de cuenta bancaria y solicitudes de adquisiciones, que acreditan el vínculo contractual y la efectiva realización de las operaciones llevadas a cabo con

y e
ni identificó las circunstancias concretas que los desvirtuaran.

Que manifiesta que en sus inmuebles se desarrolla la actividad de restaurante y que para llevar a cabo la citada actividad requirió de mejoras y nuevas instalaciones, así como obras y remodelaciones, adquiriendo de servicios de reparación y mantenimiento permanente de inmuebles, habiendo presentado para acreditar la fehaciencia de los citados servicios, un cuadro en Excel en donde se detalla la valorización de los servicios, el margen de utilidad, el servicio prestado, el local en donde se desarrolló la actividad contratada, copia de facturas y guías de remisión.

Que refiere que adquirió de Inversiones, diversos insumos que fueron indispensables para su actividad comercial, tales como carne de res, pollo, anticuchos, menudencias y otros productos similares, debidamente cortados y empaquetados; uniformes para su personal; y otros bienes, tales como servilletas y artículos de limpieza. Añade, que para acreditar la fehaciencia de las operaciones realizadas con la referida empresa, presentó facturas en las que se indica como punto de llegada sus establecimientos, memoria USB en la que se encuentran las solicitudes de las adquisiciones realizadas por cada tienda, la DAOT del ejercicio 2011 de la citada proveedora, la cual es nuevamente adjuntada con la apelación, en la que puede verificarse el importe de las adquisiciones registradas como ingreso gravado con el Impuesto a la Renta de la citada empresa, y otras empresas reconocidas del medio que corroboran el carácter real de las operaciones llevadas a cabo con la citada proveedora.

Que señala que adquirió sacos de papas a y
..., siendo este insumo esencial para la elaboración de los platos que ofrece al público.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que indica que, respecto de _____, el 3 de abril de 2014 presentó documentación adicional a fin de acreditar la fehaciencia de las operaciones llevadas a cabo con las citadas proveedoras; sin embargo, la Administración, sin haber analizado la citada documentación, señaló en la resolución de determinación impugnada que no se cumplió con acreditar la fehaciencia de las operaciones, lo que no se ajusta a la verdad, puesto que mediante el citado escrito, presentó los planos de las obras realizadas por _____, el detalle de las facturas emitidas por terceros a _____, relacionadas con los servicios prestados por la citada proveedora, copia del Registro de Ventas de _____, que acredita los ingresos y ventas que realizó en su favor la citada proveedora, la copia de los procedimientos de adquisición y entrega de uniformes, códigos RH-PR-0047 y RH-PR-0045 versión 02, y fotografías de los bienes que adquirió de Inversiones _____ agregando que con la apelación presenta la declaración jurada de Inversiones _____.

Que manifiesta que los bienes y servicios adquiridos de _____, se encuentran vinculados a la generación de renta, por lo que cumplen con el principio de causalidad regulado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, carece de sustento la invocación del citado artículo como sustento del reparo. Indica que, al haber acreditado la fehaciencia de las operaciones realizadas con las proveedoras antes mencionadas, corresponde se deje sin efecto el reparo efectuado.

Que indica que la resolución de multa impugnada debe dejarse sin efecto, al sustentarse en los reparos antes citados, que no se encuentran arreglados a ley.

Que mediante escritos de alegatos, la recurrente reitera los argumentos que expuso en su escrito de apelación; agregando, respecto al reparo por exceso de costo de enajenación de inmueble, que la Administración no acreditó con ningún documento que los bienes adquiridos mediante leasing financiero, se depreciaron totalmente para el ejercicio 2011, al presumir que se optó por la depreciación acelerada de los bienes, pese a que la Administración tenía la carga de la prueba, la cual no podía ser invertida; y, en consecuencia, no se le podía exigir a ella la citada probanza, conforme con lo establecido en el artículo 196 del Código Procesal Civil y el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010, 03813-5-2010 y 03760-2-2010. Indica que el artículo 18 del Decreto Legislativo Nº 299 no presume u obliga a depreciar los bienes en forma acelerada durante el plazo del contrato de arrendamiento financiero, y que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00986-4-2006 se ha reconocido que en el caso del arrendamiento financiero, no se requiere su contabilización para el uso de la depreciación, careciendo de sustento el argumento de la Administración referido a que en el Registro de Control de Activo Fijo, no se detalló la depreciación de los activos transferidos en el ejercicio 2011 y cita la Resolución Nº _____.

Que señala, en relación al reparo por operaciones no fehacientes, que la Administración debía evaluar la documentación que presentó en la instancia de reclamación, al haber vuelto todo a la etapa de fiscalización, caso contrario se afectaría su derecho de defensa.

Que indica que el procedimiento de fiscalización es nulo, debido a que la Administración excedió el plazo de fiscalización de 1 año establecido en el Código Tributario, el cual venció el 15 de octubre de 2013, y teniendo en cuenta que los Requerimientos Nº _____ y _____ fueron notificados con posterioridad a dicha fecha, ha quedado demostrado que la Administración sustentó los valores impugnados, en requerimientos emitidos fuera del plazo señalado por ley, por lo que éstos adolecen de nulidad al haberse vulnerado el debido procedimiento, y por tanto, los valores impugnados son nulos, siendo que la Administración no tenía la facultad de subsanar los requerimientos nulos, al haber culminado el citado plazo, y cita las Resoluciones Nº _____.

y _____

Que refiere que en los valores impugnados se consigna al Requerimiento Nº _____ y su resultado, como sustento de los reparos; sin embargo, en dicho requerimiento no se dejó constancia del análisis y/o evaluación de la documentación presentada, la base legal, ni los motivos determinantes de los reparos, comunicándole las observaciones formuladas recién en el Resultado Requerimiento Nº _____ emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, por lo que el Resultado _____



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Requerimiento N° es el documento que sustenta los valores impugnados, el cual fue notificado vencido el plazo de 1 año de la fiscalización, deviniendo el citado documento en nulo por extemporáneo; en consecuencia, los valores impugnados adolecen de nulidad, y cita las Resoluciones N° y , entre otras.

Que manifiesta que los valores impugnados son nulos debido a que se sustentan en requerimientos y resultados de requerimientos, emitidos con fórmulas vacías y vencido el plazo de la fiscalización, además porque no procedía que se efectuara una segunda determinación y como consecuencia de ello, que se emitieran nuevos valores, como se hizo, puesto que la Administración no se encontraba habilitada para volver a emitirlos, puesto que la fiscalización es única, integral y definitiva, en línea con los principios de inmutabilidad, de congruencia, debido procedimiento y reformatio in peius, y cita el Acuerdo de Sala Plena N° 2005-25 y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04638-1-2005, referido a que no cabe la modificación de una resolución de determinación y su multa vinculada una vez que han sido emitidas, salvo el supuesto del artículo 108 del Código Tributario, lo que no se ha ocurrido en su caso.

Que señala que no correspondía que la Administración emitiera la Resolución de Intendencia N° , sin pronunciarse sobre todos los reparos impugnados, y otorgara una nueva oportunidad a la oficina de auditoría para que corrija las causales de nulidad incurridos en la fiscalización, infringiendo con ello las Resoluciones N° y vulnerando la facultad de reexamen regulada por el artículo 127 del Código Tributario, dado que la fiscalización es única, integral y definitiva, así como los principios de congruencia, debido procedimiento y reformatio in peius, el artículo 129 del Código Tributario al no haber emitido pronunciamiento sobre los demás reparos, por lo que la citada resolución de intendencia adolece de nulidad, deviniendo en nula, así como todos los actuados con posterioridad, esto es, los valores impugnados, y cita las Resoluciones N° y

Que añade que la resolución apelada es nula por falta de motivación, debido a que la Administración no analizó ni se pronunció sobre todos los medios probatorios que presentó, no habiendo desvirtuado todos los argumentos expuestos, limitándose a señalar que verificó la correcta determinación de los reparos, sin explicar o motivar sus conclusiones, y cita las Resoluciones N° y

Que la Administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, reparó el gasto por operaciones no fehacientes, debido a que la recurrente no acreditó con documentación suficiente que las operaciones observadas efectivamente hubiesen sido realizadas. Asimismo, reparó los gastos por no sustentar el exceso de costo de enajenación y por diferencia de cambio, al haberse verificado que la recurrente optó por el método de depreciación a que se refiere el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299; no obstante, que los activos se encontraban totalmente depreciados al haber finalizado el contrato de arrendamiento financiero, y al no haber acreditado cómo determinó la diferencia de cambio observada con los comprobantes de pago y documentos que demostraran su origen, siendo que los cálculos efectuados no permitieron identificar las operaciones, respectivamente.

Que agrega, que teniendo en cuenta que los mencionados reparos se encuentran arreglados a ley, la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que mediante la Carta N° (foja 38617) y los Requerimientos N° (fojas 38612 y 38613), (fojas 38588 a 38592), (fojas 38577 a 38580), (fojas 38506 a 38555), (fojas 38464 a 38488), (fojas 38425 a 38451), (fojas 38370 a 38394), (fojas 38361 y 38362), (fojas 38345 y 38346), (fojas

¹ La citada carta fue notificada el 14 de setiembre de 2012 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose consignado los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 104 de Código Tributario (foja 38569).



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

38247 a 38329) y (fojas 38221 a 38228)², la Administración realizó a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011.

Que como resultado del anotado procedimiento de fiscalización, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 43079 a 43093), y las Resoluciones de Multa N° a , giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175 y numerales 1 de los artículos 177 y 178 del Código Tributario (fojas 43094 a 43099).

Que de autos (fojas 43012 a 43067), se aprecia que el 21 de febrero de 2014, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los valores antes mencionados, siendo que mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 44920 a 44951), la Administración declaró, entre otros³, la nulidad de la Resolución de Determinación N° y Resolución de Multa N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el citado tributo y periodo, al amparo de lo establecido en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que en la citada resolución de intendencia, se indicó que el reparo por ajuste de valor de mercado por intereses provenientes de los préstamos efectuados por la recurrente a sus empresas vinculadas, no se encontraba debidamente sustentado, puesto que no se siguió el procedimiento que regula la determinación de los ajustes por aplicación de las reglas de precios de transferencia, precisando que el Requerimiento N° , su resultado y el Requerimiento N° (emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario), vinculado a dicho reparo, no fundamentaron conforme a ley el mencionado reparo, al consignar de forma general el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 108 a 115 de su reglamento⁴, sin haber indicado el método de valoración empleado en el ajuste y los criterios de comparabilidad aplicados en la selección de las operaciones tomadas para conformar el rango de precios. Asimismo, se señaló que teniendo en cuenta que los reparos por gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y por diferencia de cambio y gastos no fehacientes, tenían incidencia en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y que la resolución de determinación fue emitida como resultado de una fiscalización definitiva, correspondía que la Administración se pronunciara nuevamente y en forma conjunta emitiera un único acto de determinación, en la medida que la determinación del Impuesto a la Renta es única, integral y definitiva.

Que la Administración como consecuencia de la nulidad declarada mediante la Resolución de Intendencia N° , mediante la Carta N° (foja 45048) y el Requerimiento N° (foja 45045), continuó con el procedimiento de fiscalización definitiva iniciado con la Carta N° (fojas 38617) y el Requerimiento N° (fojas 38612 y 38613)

² Los mencionados requerimientos fueron notificados el 14 de setiembre de 2012, 28 de enero, 17 y 22 de julio, 27 de agosto, 9 de setiembre, 20 y 26 de noviembre de 2013, en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de las personas con quienes se entendieron las diligencias, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 38229, 38330, 38347, 38363, 38395, 38452, 38489, 38556, 38581, 38593 y 38614).

³ Mediante la citada Resolución de Intendencia N° , la Administración, también declaró la nulidad de la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario; declaró fundado el recurso de reclamación en el extremo referido a la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 177 del Código Tributario, dejándola sin efecto, y reconoció el derecho de la recurrente a obtener la devolución por concepto de pago indebido de los pagos realizados el 1 de abril de 2014 a cuenta de la Resolución de Multa N° , mediante Boletas de Pago – Formularios 1662 N° y

⁴ Al haberse señalado que el Requerimiento N° no fundamentó conforme a ley el reparo, éste no se encontraba debidamente motivado, y al amparo del numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, era un acto nulo, y por tanto, eran nulos los actos sucesivos vinculados a dicho reparo, como el resultado del citado requerimiento, así como el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, su resultado en el extremo referido al referido reparo y las mencionadas resoluciones de determinación y de multa en el extremo referido al citado reparo.

⁵ La mencionada carta y requerimiento fueron notificados el 19 de febrero de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 45046).



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

antes mencionados⁶; y como resultado del citado procedimiento de fiscalización, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y diferencia de cambio, y por operaciones no fehacientes. Además, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; emitiendo, como consecuencia de ello, la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 45123 a 45133) y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 45120 a 45122).

Que por lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si los reparos antes mencionados y multa vinculada, se encuentran emitidos de acuerdo a ley, siendo que previamente se emitirá pronunciamiento respecto a las nulidades alegadas por la recurrente.

Nulidad del Procedimiento de Fiscalización

Que de conformidad con el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953⁷, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, agregando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 62-A del citado código, incorporado por el Decreto Legislativo N° 981, vigente desde el 1 de abril del 2007, el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.

Que el numeral 4 del mismo artículo 62-A indica que una vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere dicho artículo, no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del mencionado procedimiento por el tributo y periodo materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.

Que el numeral 5 del aludido artículo 62-A prevé que el vencimiento del citado plazo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el artículo bajo comentario; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste, pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que los incisos d) e) y g) del numeral 6 del referido artículo 62-A establece que el plazo de fiscalización se suspende durante el lapso que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración; el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario; y, durante el plazo en que otras entidades de la Administración Pública o privada no proporcionen la información vinculada al procedimiento de fiscalización que solicite la Administración.

⁶ Cabe indicar que diversa jurisprudencia de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° y , han establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral, pudiendo ser continuado incluso luego que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y periodo o periodos materia de revisión.

El citado criterio es congruente con el hecho que la fiscalización se considera concluida con la emisión y notificación de los valores respectivos, específicamente, con las resoluciones de determinación, de modo que en caso que éstas sean declaradas nulas, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que éste continúa en trámite.

⁷ Similar redacción fue recogida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que el artículo 75 del citado código señala que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de dichas resoluciones, ésta podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique⁸.

Que de conformidad con el artículo 1 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 085-2007-EF⁹, el procedimiento de fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento; y, de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Que el primer párrafo del artículo 2 del citado reglamento, según texto anterior y posterior a la modificación dispuesta por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, señala que durante el procedimiento de fiscalización la SUNAT emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

Que el artículo 4 del mismo reglamento indica que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. También, será utilizado para: a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que el artículo 6 del aludido reglamento refiere que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento, así como también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización. Asimismo, este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la SUNAT de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de éstas.

Que el artículo 8 del anotado reglamento, antes y después de la modificación dispuesta por Decreto Supremo Nº 207-2012-EF, dispone que el requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo, conforme a lo siguiente: a) Tratándose del primer requerimiento, el cierre se efectuará en la fecha consignada en dicho requerimiento para cumplir con la exhibición y/o presentación, en caso de haber una prórroga, el cierre del requerimiento se efectuará en la nueva fecha otorgada, y si el sujeto fiscalizado no exhibiera y/o no presentara la totalidad de lo requerido, se podía reiterar la exhibición y/o presentación mediante un nuevo requerimiento; y b) En los demás requerimientos, se procederá al cierre vencido el plazo consignado en el requerimiento o, la nueva fecha otorgada en caso de una prórroga, y, culminada la evaluación de los descargos del sujeto fiscalizado a las observaciones imputadas en el requerimiento, y de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado, se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento.

Que el artículo 10 del mencionado reglamento dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

⁸ Similar redacción fue recogida en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.

⁹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2007.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que según lo dispuesto en los incisos d), e) y g) del artículo 13 del citado reglamento, antes y después de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, para efectos de lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 62-A del Código Tributario, cuando el sujeto fiscalizado incumple con entregar la información solicitada a partir del segundo requerimiento notificado por la SUNAT, se suspenderá el plazo desde el día siguiente a la fecha señalada para que el citado sujeto cumpla con lo solicitado hasta la fecha en que entregue la totalidad de la información; tratándose de la prórroga solicitada por el sujeto fiscalizado, el plazo se suspenderá por el lapso de duración de las prórrogas otorgadas expresa o automáticamente por la SUNAT; **y cuando se requiera información a otras entidades de la Administración Pública o entidades privadas, el plazo se suspenderá desde la fecha en que surte efectos la notificación de la solicitud de información hasta la fecha en que la SUNAT reciba la totalidad de la información solicitada.**

Que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que en la Resolución del Tribunal N° 08716-10-2017, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con carácter de precedente de observancia obligatoria, se ha establecido que: *"En el caso del segundo y demás requerimientos de fiscalización, si el sujeto fiscalizado presenta y/o exhibe parcialmente lo solicitado, el cierre del requerimiento se efectuará una vez culminada la evaluación de la documentación o información presentada"*.

Que en la citada resolución se agrega que cuando el anotado inciso b) del artículo 8 del Decreto Supremo N° 085-2007-EF dispone que *"de no exhibirse y/o no presentarse la totalidad de lo requerido en la fecha en que el sujeto fiscalizado debe cumplir con lo solicitado se procederá, en dicha fecha, a efectuar el cierre del requerimiento"*, solo hace referencia a aquellos casos en los que el sujeto fiscalizado no presenta documentación o información alguna puesto que en ese caso no hay documentación o información a evaluar. En cambio, si se presentase parcialmente la documentación o información requerida, la Administración procederá a evaluarla a fin de determinar el cumplimiento o no de las obligaciones del administrado y, en tal sentido, el cierre del requerimiento se producirá cuando ello culmine, esto es, culminada la evaluación que deba efectuar la Administración".

Que por otro lado, este Tribunal en la Resolución N° , entre otras, ha establecido que conforme con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 62-A del Código Tributario, el vencimiento del plazo establecido por dicho artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo, sin perjuicio de que luego de transcurrido este pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.

Que conforme a las Resoluciones N° y , los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los que la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que, en rigor, sustentan los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que los contribuyentes tendrán expedito su derecho de interponer el recurso impugnatorio respectivo, en el que no solo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, constituidos por la calificación a la que ésta se refiere, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta, de modo que se encuentra debidamente protegido su derecho de defensa.

Que de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° , la solicitud de sustentación legal o documentaria respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del mismo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; y en



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

ese orden de ideas, en la primera de éstas se comunica al contribuyente los reparos o cuestionamientos detectados durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que presente la sustentación legal y/o documentaria correspondiente, para que ejerza su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que llega la Administración luego de haber analizado la sustentación que se hubiese presentado, a efectos que el contribuyente, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en el presente caso, la recurrente sostiene que el procedimiento de fiscalización materia de análisis es nulo debido a que: (i) Los Requerimientos N° _____ y _____ fueron notificados vencido el plazo de la fiscalización; (ii) El Requerimiento N° _____ y su resultado, no contienen la base legal, el análisis y/o evaluación de la documentación, ni los motivos determinantes de los reparos; y (iii) Se le comunicó los motivos determinantes de los reparos mediante el Requerimiento N° _____, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, notificándole el Resultado del Requerimiento N° _____, que sustenta los valores impugnados, cuando había vencido el plazo de la fiscalización, deviniendo en nulo por extemporáneo.

Plazo de fiscalización

Que conforme con lo expuesto anteriormente, la Administración con la Carta N° _____ (foja 38617) y Requerimiento N° _____ (fojas 38612 y 38613), notificados el 14 de setiembre de 2012 (fojas 38569 y 38614), la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización por el Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011.

Que en el citado procedimiento de fiscalización, también se emitieron los Requerimientos N° _____ (fojas 38588 a 38592), _____ (fojas 38577 a 38580), _____ (fojas 38506 a 38555), _____ (fojas 38464 a 38488), _____ (fojas 38425 a 38451), _____ (fojas 38370 a 38394), _____ (fojas 38361 y 38362), _____ (fojas 38345 y 38346), _____ (fojas 38247 a 38329) y _____ (fojas 38221 a 38228).

Que posteriormente y como consecuencia de la nulidad declarada mediante la Resolución de Intendencia N° _____ (fojas 44920 a 44951), mediante la Carta N° _____ (foja 45048) y el Requerimiento N° _____ (foja 45045), notificados el 19 de febrero de 2015 (foja 45046), la Administración continuó con el citado procedimiento de fiscalización.

Que mediante Requerimiento N° _____ (fojas 38612 y 38613), la Administración solicitó a la recurrente la presentación y/o exhibición de diversa documentación contable y tributaria, debiendo cumplir con lo requerido el 27 de setiembre de 2012 en su domicilio fiscal, plazo que fue prorrogado hasta el 15 de octubre de 2012¹¹ (foja 38561), siendo que en el resultado del citado requerimiento (foja 38594), emitido y notificado el 15 de octubre de 2012 (foja 38594), la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con presentar y/o exhibir lo solicitado¹², por lo que a partir de dicha fecha, esto es, el 15 de octubre de 2012 se inició el plazo previsto por el numeral 1 del artículo 62-A del Código Tributario, por lo que no mediar actos de suspensión culminaría el 15 de octubre de 2013.

Que mediante Requerimientos N° _____ (fojas 38588 a 38592) y _____ (fojas 38577 a 38580), notificados el 14 de setiembre de 2012 (fojas 38581 y 38593), la Administración solicitó a la recurrente la presentación y/o exhibición de diversa documentación contable y tributaria, debiendo cumplir con lo requerido el 27 de setiembre de 2012 en su domicilio fiscal, plazo que fue prorrogado hasta el 15 de octubre de 2012¹³ (foja 38561), siendo que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 38573 a

¹⁰ Primer requerimiento emitido en el procedimiento de fiscalización, según el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 38670 a 38679).

¹¹ Mediante Carta N° _____, notificada el 24 de setiembre de 2012 (foja 38561), la Administración aceptó parcialmente la prórroga solicitada por la recurrente a efecto de presentar la documentación solicitada con Requerimiento N° _____.

¹² Tal como se aprecia del resultado del citado requerimiento y ha sido reconocido por la Administración en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 38670 a 38679).

¹³ Mediante Carta N° _____, notificada el 24 de setiembre de 2012 (foja 38561), la Administración aceptó



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

38576 y 38582 a 38587), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la documentación solicitada en lo que le era aplicable¹⁴, con excepción de las Declaraciones Únicas de Aduanas¹⁵.

Que mediante Requerimiento N° [redacted] notificado el 28 de enero de 2013 (fojas 38506 a 38556), la Administración solicitó a la recurrente que acreditara, entre otros, que las operaciones anotadas en diversas Cuentas Contables eran gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, así como acreditar la fehaciencia de las operaciones detalladas en los Anexos N° 2, 3, 4, 5, 6 y 7, emitidas por diversos proveedores, siendo que en el resultado del citado requerimiento de 19 de julio de 2013 (fojas 38464 a 38494), la Administración luego de analizar la documentación presentada por la recurrente, dejó constancia del examen efectuado sobre ella, así como de sus conclusiones. Asimismo, indicó que de acuerdo a los cruces de información realizados a Operaciones Generales [redacted] e [redacted], había determinado que los referidos proveedores no realizaron operaciones comerciales con la recurrente.

Que de autos se aprecia que mediante Cartas N° [redacted] y [redacted] (fojas 5970 y 6105) y Requerimientos N° [redacted] y [redacted] (fojas 6058 a 6061 y 6099 a 6102), así como los Requerimientos N° [redacted] y [redacted] notificados conforme a ley (fojas 5926 a 5929, 5934 a 5937, 5947 a 5951 y 5963 a 5968), la Administración realizó cruces de información a Operaciones Generales [redacted] e Inversiones [redacted], respectivamente, siendo que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 5921 a 5923, 5931, 5932, 5939 a 5945, 5953 a 5955, 6021 a 6023 y 6068 a 6073), se aprecia que la primera empresa no presentó la documentación solicitada por la Administración, en tanto que la segunda presentó parcialmente lo solicitado por la SUNAT.

Que con Requerimientos N° [redacted] (fojas 38464 a 38488), [redacted] (38370 a 38394), [redacted] (fojas 38425 a 38451), notificados 17 y 22 de julio de 2013 (fojas 38395, 38452 y 38489), la Administración solicitó a la recurrente la presentación de diversa documentación contable y tributaria¹⁷, así como la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas en dichos requerimientos, debiendo cumplir con lo requerido el 25 de julio, 6 de agosto y 12 de agosto de 2013, respectivamente, siendo que los plazos para sustentar lo solicitado en los dos últimos requerimientos fueron prorrogados a solicitud de la recurrente hasta el 16 y 19 de setiembre de 2013¹⁸ (foja 38366), respectivamente, por lo que el plazo de fiscalización estuvo suspendido entre el 7 de agosto y el 16 de setiembre de 2013 y entre el 13 de agosto y el 19 de setiembre de 2013.

Que mediante Requerimientos N° [redacted] (fojas 38361 y 38362) y [redacted] (fojas 38345 y 38346), notificados el 27 de agosto 9 de setiembre de 2013, respectivamente (fojas 38347 y 38363), la Administración solicitó a la recurrente la sustentación legal y/o documentaria respecto de la infracción imputada, así como diversa documentación, debiendo cumplir con lo requerido el 4 y 24 de setiembre de 2013, respectivamente, plazos que fueron prorrogados a solicitud de la recurrente hasta 23 de setiembre de 2013 y 3 de octubre de 2013 (foja 38331), respectivamente¹⁹, por lo que el plazo de fiscalización estuvo suspendido entre el 5 de setiembre y el 23 de setiembre y entre el 25 de setiembre y el 3 de octubre de 2013.

[redacted] parcialmente la prórroga solicitada por la recurrente a efecto de presentar la documentación solicitada con Requerimientos N° [redacted] y [redacted].

¹⁴ Tal como se aprecia de los resultados de los mencionados requerimientos y ha sido reconocido por la Administración en el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 38670 a 38679).

¹⁵ Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted].

¹⁶ Las citadas cartas y Requerimientos N° [redacted] fueron notificadas el 13 de febrero y 11 de abril de 2013 (fojas 5964 y 6092).

¹⁷ En el Resultado del Requerimiento N° [redacted], notificado el 24 de octubre de 2013 (foja 38453), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la documentación solicitada.

¹⁸ Con Carta N° [redacted] de 1 de agosto de 2013 (foja 38366), la Administración aceptó parcialmente las prórrogas solicitadas por la recurrente a efecto de presentar la documentación solicitada con Requerimientos N° [redacted] y [redacted].

¹⁹ Con Cartas N° [redacted] y [redacted], notificadas conforme a ley (fojas 38331 y 38352), la Administración aceptó parcialmente las prórrogas solicitadas por la recurrente a efecto de presentar la documentación solicitada con Requerimientos N° [redacted] y [redacted], respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que con fecha 20 de noviembre de 2013, la Administración notificó a la recurrente el Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, en la que le comunicó las observaciones realizadas en el Resultado del Requerimiento N° a fin que presentara sus descargos correspondientes (fojas 38247 a 38330).

Que mediante Requerimiento N° (fojas 38221 a 38229), notificado el 26 de noviembre de 2013 (foja 38229), la Administración solicitó a la recurrente la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones imputadas en dicho requerimiento, debiendo cumplir con lo requerido el 2 de diciembre de 2013, plazo que fue prorrogado a solicitud de la recurrente hasta 9 de diciembre de 2013²⁰ (foja 38220).

Que como se aprecia, el citado plazo de fiscalización estuvo suspendido, entre otros, por las prórrogas solicitadas por la recurrente, por el cruce de información y por no haber entregado la documentación solicitada, por lo que las notificaciones de los Requerimientos N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, así como el Requerimiento N° , realizadas el 20 y 26 de noviembre de 2013, respectivamente, fueron realizadas dentro del plazo de fiscalización, así como la notificación del Requerimiento N° (fojas 45045 y 45046), efectuada el 19 de febrero de 2015, mediante el cual la Administración, en cumplimiento a lo indicado en la Resolución de Intendencia N° , comunicó a la recurrente que había detectado que no llevaba el Registro de Costos debidamente legalizado, configurándose la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, por lo que a efecto de acogerse al régimen de gradualidad aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, le solicitó que subsanara la citada infracción dentro del plazo otorgado en dicho requerimiento, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el procedimiento de fiscalización es nulo, debido a que la Administración excedió el plazo de fiscalización de 1 año establecido en el Código Tributario, el cual venció el 15 de octubre de 2013, y teniendo en cuenta que los Requerimientos N° , y fueron notificados con posterioridad a dicha fecha, ha quedado demostrado que la Administración sustentó los valores impugnados, en requerimientos emitidos fuera del plazo señalado por ley, por lo que éstos adolecen de nulidad al haberse vulnerado el debido procedimiento, y por tanto, los valores impugnados son nulos, siendo que la Administración no tenía la facultada de subsanar los requerimientos nulos al haber culminado el citado plazo y cita las Resoluciones N°

y ; cabe indicar que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, los citados requerimientos fueron emitidos con anterioridad al vencimiento del plazo de fiscalización, debiendo agregarse que el vencimiento del citado plazo, tiene por finalidad que la Administración no pueda requerir a los contribuyentes información y/o documentación adicional, debiendo agregarse que mediante el Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, esto es, no solicitó mayor información, tal como se ha analizado en los considerandos precedentes; asimismo, cabe indicar que no resulta de aplicación al presente caso la jurisprudencia citada por la recurrente al referirse a supuestos distintos al analizado en el presente caso, con excepción de la Resolución N° en el que se analizó que los requerimientos fueron emitidos dentro del plazo de fiscalización.

Requerimiento N° y su resultado

Que mediante Requerimiento N° (fojas 38506 a 38555), notificado el 28 de enero de 2013 (foja 38556), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, el gasto contabilizado en la Cuenta Contable 655000- Costo de Enajenación Inmueble Maquinaria y Equipo y en la Cuenta Contable

²⁰ Con Carta N° , notificada conforme a ley (foja 38220), la Administración aceptó parcialmente la prórroga solicitada por la recurrente a efecto de presentar la documentación solicitada con Requerimientos N°



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

676 Diferencia de Cambio, por los importes de S/ 7 035 001,74 y S/ 1 102 346,22, presentando documentación original, tales como, contratos, adendas y anexos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, informes u otros, a efecto de acreditar que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, así como sustentara la fehaciencia de las operaciones de compra contenidas en las facturas detalladas, entre otros, en los Anexos N° 2, 3, 5 y 7 adjuntos al citado requerimiento, emitidas por Inversiones

..., para lo cual le solicitó que sustentara por escrito y presentara documentación probatoria original, tales como, comprobantes de pago, registros contables, contratos y adendas (traducidos al castellano, de ser el caso), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, medios de pagos, guías de remisión, kardex u otra documentación que acreditara la realidad de las operaciones, señalándose que la documentación requerida debía ser presentada el 11 de marzo de 2013 en el domicilio fiscal de la recurrente.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente, se observa que mediante Requerimiento N° ..., la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que considerara pertinente, a efecto de sustentar que los gastos contenidos en las referidas cuentas contables fueran necesarios para producir y mantener la fuente productora de la renta gravada y a su vez que acreditara la fehaciencia de las operaciones contenidas en los citados anexos adjuntos al citado requerimiento, por lo que no se observa que se hubiese vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa.

Que en el Resultado del Requerimiento N° ... (fojas 38490 y 38493), la Administración señaló que de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, concluyó que aquella no sustentó el gasto y/o costo registrado en las Cuentas Contables 655000- Costo de Enajenación Inmueble Maquinaria y Equipo y 676000- Diferencia de Cambio, ni sustentó la fehaciencia de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en los Anexos N° 2, 3, 5 y 7 adjuntos al Requerimiento N° ... por lo que procedió a reparar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y diferencia de cambio, y por operaciones no fehacientes, señalando la base legal.

Que como se aprecia el Resultado del Requerimiento N° ... contiene un análisis y/o evaluación de la documentación presentada por la recurrente, así como los motivos determinantes de los reparos efectuados y la base legal, por lo que no se observa que se hubiese vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa, siendo que la recurrente ha hecho uso de los recursos impugnativos contemplados en el procedimiento contencioso tributario, contradiciendo los fundamentos expuestos en el Resultado del Requerimiento N° ..., consignado como sustento de los valores impugnados.

Que por lo expuesto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que en el Requerimiento N° ..., no se dejó constancia del análisis y/o evaluación de la documentación presentada, la base legal, ni los motivos determinantes de los reparos, comunicándole las observaciones formuladas recién en el Resultado Requerimiento N° ..., emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, y la cita de las Resoluciones N° ... y 04856-1-2007, entre otras; toda vez que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, mediante Requerimiento N° ..., la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación que considerara pertinente a efecto de sustentar que los gastos contenidos en las referidas cuentas contables fueran necesarios para producir y mantener la fuente productora de la renta gravada y a su vez que acreditara la fehaciencia de las operaciones contenidas en los citados anexos adjuntos al citado requerimiento, en tanto que el Resultado del Requerimiento N° ... contiene un análisis y/o evaluación de la documentación presentada por la recurrente, así como los motivos determinantes de los reparos efectuados y la base legal.

Requerimiento N° ... y su resultado

Que mediante Requerimiento N° ... (fojas 38247 a 38329), la Administración, en virtud del artículo 75 del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones realizadas en el Resultado



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

del Requerimiento N° , a fin que presentara sus descargos correspondientes, sin solicitarle la presentación de información adicional a efecto de determinar obligaciones tributarias; siendo que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 38230 a 38245), la Administración dejó constancia de los descargos presentados por la recurrente, el análisis y los motivos por los cuales mantuvo los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y diferencia de cambio, y por operaciones no fehacientes.

Que como se aprecia, el citado requerimiento solo estuvo referido a comunicar a la recurrente las conclusiones a las que llegó la Administración, luego de verificar la sustentación legal o documentaria presentada previamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados adjuntando la documentación sustentatoria respectiva, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

Que cabe indicar, que aún en el supuesto que el Requerimiento N° hubiese sido notificado después de vencido el plazo de fiscalización, dicha notificación no vulneró lo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, ni el derecho de defensa de la recurrente, conforme con el criterio expuesto en la Resolución N° antes citada, dado que con el citado Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, no apreciándose que mediante el citado requerimiento se hubiese solicitado a la recurrente la presentación de información adicional a la que había sido requerida dentro del plazo de fiscalización, habiéndose efectuado el cierre y notificación del citado requerimiento, después de culminada la revisión de la documentación presentada por la recurrente, conforme con el criterio expuesto en la Resolución N° antes citada.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que recién en el Resultado Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se le comunicó los motivos determinantes de los reparos, por lo que el Resultado Requerimiento N° es el documento que sustenta los valores impugnados, el cual fue notificado vencido el plazo de 1 año de la fiscalización, deviniendo el citado documento en nulo por extemporáneo, y cita las Resoluciones N°

y , entre otras; cabe señalar que el Requerimiento N° solo estuvo referido a comunicar a la recurrente las conclusiones a las que llegó la Administración luego de verificar la sustentación legal o documentaria presentada previamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, a efecto de otorgarle un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que es preciso anotar, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, que la Administración mediante Requerimiento N° , solicitó a la recurrente que presentara la documentación que considerara pertinente a efecto de sustentar que los gastos contenidos en las referidas cuentas contables fueran necesarios para producir y mantener la fuente productora de la renta gravada y a su vez que acreditara la fehaciencia de las operaciones contenidas en los citados anexos adjunto al citado requerimiento, en tanto que el Resultado del Requerimiento N° contiene un análisis y/o evaluación de la documentación presentada por la recurrente, así como los motivos determinantes de los reparos efectuados y la base legal, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Nulidad de los valores impugnados en el extremo que no se han sido declarados nulos en esta instancia²¹

Que los artículos 75 y 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, disponen que concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, siendo la resolución de determinación el acto por el cual la Administración pone en

²¹ Lo que será analizado más adelante.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo la existencia de crédito o de deuda tributaria.

Que el artículo 77 del citado código, antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 1422, señalaba que la resolución de determinación sería formulada por escrito y debía expresar: 1. El deudor tributario; 2. El tributo y el periodo al que correspondía; 3. La base imponible; 4. La tasa; 5. La cuantía del tributo y sus intereses; 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectificara la declaración tributaria; 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparaban; y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Tratándose de un procedimiento de fiscalización parcial expresará, además, los aspectos que han sido revisados.

Que agregaba el citado artículo que, tratándose de las resoluciones de multa, contendrían necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia de la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que el artículo 103 del anotado código dispone que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de otro lado, el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444²², aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señalaba que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer argumentos, a ofrecer y a producir pruebas, y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 de su artículo 6, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, y puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto. Los informes, dictámenes o similares que sirvan de fundamento a la decisión, deben ser notificados al administrado conjuntamente con el acto administrativo, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT antes glosado, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que diversa jurisprudencia de este Tribunal, tales como las Resoluciones N° [redacted] y [redacted], han establecido que el procedimiento de fiscalización debe ser único e integral pudiendo ser continuado incluso luego que la Administración hubiera declarado la nulidad de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa vinculadas con el tributo o tributos y periodo o periodos materia de revisión.

²² Similar redacción ha sido recogida en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que dicho criterio es congruente con lo establecido por el artículo 76 del Código Tributario, conforme al cual el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión y notificación de las resoluciones de determinación, de modo que en caso éstas sean declaradas nulas y, por ende, expulsadas del mundo jurídico, no cabe considerar que ha finalizado el procedimiento de fiscalización, sino que éste continúa su trámite.

Que en el presente caso, la recurrente sostiene que los valores impugnados son nulos debido a que: (i) Se sustentan en requerimientos y resultados de requerimientos, emitidos con fórmulas vacías y vencido el plazo de la fiscalización, y (ii) No procede efectuar una segunda determinación y como consecuencia de ello, emitir nuevos valores, al ser la fiscalización única, integral y definitiva.

Que conforme con las normas glosadas y los criterios jurisprudenciales antes expuestos, se tiene que al haber declarado la Administración la nulidad de la Resolución de Determinación N° , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario vinculada con el citado tributo y periodo²³, el procedimiento de fiscalización no concluyó, quedando la Administración facultada a continuar con dicho procedimiento, así como emitir y notificar otros actos de determinación y sanción correspondientes, tal como lo hizo, lo que no constituye una desnaturalización de la facultad de fiscalización, ni del procedimiento, en tanto único e integral y definitivo, ni contraviene el criterio expuesto en Sala Plena N° 2005-25 y la Resolución N° citada por la recurrente al tratarse de un caso distinto²⁴, no resultando aplicable lo dispuesto en el artículo 108 del Código Tributario al no haberse producido ningún supuesto de revocación, modificación, sustitución o complementación de los actos después de la notificación de los valores, ni se ha vulnerado los principios citados por la recurrente, por lo que carece de sustento la nulidad alegada por la recurrente en este extremo.

Que por otro lado, de la revisión de la Resolución de Determinación N° (fojas 45123 a 45133) y la Resolución de Multa N° (fojas 45120 a 45122), en el extremo que no se han sido declaradas nulas en esta instancia, se verifica que contienen de forma detallada los fundamentos y disposiciones que las amparan y se encuentran debidamente motivadas, siendo que de los anexos de los anotados valores se pueden apreciar los importes y motivos que corresponden a los reparos formulados y la sanción impuesta, así como la base legal respectiva, en atención a que la recurrente, entre otros, no sustentó el exceso de costo de enajenación de inmueble y la diferencia de cambio, y la fehaciencia de las operaciones en relación, entre otros, a los comprobantes emitidos por y . Indicándose además que fueron girados como resultado del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente, haciéndose referencia expresa al Requerimiento N° y su respectivo resultado, en el que se detallan las razones jurídicas y fácticas de los mencionados reparos y la sanción efectuada; por lo que, no se advierte transgresión alguna al procedimiento legal establecido ni al derecho de defensa de la recurrente. Cuestión distinta es que la recurrente tenga una posición distinta a la que tiene la Administración respecto a los reparos formulados durante la fiscalización o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que acarree la nulidad del procedimiento de fiscalización.

Que, a su vez, debe indicarse que la Administración ha señalado el fundamento legal de los reparos y los hechos fácticos que le llevan a tal conclusión, no advirtiéndose una vulneración al debido proceso ni un estado de incertidumbre e indefensión como alega la recurrente, más aún si ésta ha interpuesto los recursos impugnativos en ejercicio de su derecho de contradicción a los actos administrativos, por lo que lo alegado por la recurrente en el sentido que los valores impugnados se sustentan en requerimientos y resultados de requerimientos, emitidos con fórmulas vacías y vencido el plazo de la fiscalización, carece de sustento.

²³ Conforme lo resuelto por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 44962 a 44993).

²⁴ Si bien la recurrente indica que la contravención al citado criterio es en referencia a que una vez que la determinación se encuentre plasmada en una resolución, la Administración se encuentra impedida de desconocer sus propios actos, en el presente caso ello no ha ocurrido, dado que se declaró la nulidad de los valores originarios.

²⁵ Más adelante se analizará la nulidad de los citados valores, en relación al reparo por operaciones no fehacientes, respecto de los comprobantes de pago emitidos por y .



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Nulidad de la resolución apelada en el extremo que no se ha declarado nula en esta instancia²⁶

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1263, aplicable al caso de autos, establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que de la revisión de la Resolución de Intendencia N° [redacted] apelada en el extremo que no se ha declarado nula en esta instancia (fojas 45107 a 45116), se observa que contiene los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base; asimismo, la Administración ha emitido pronunciamiento sobre todos los aspectos planteados por la recurrente en el recurso de reclamación y cuantos ha suscitado el expediente; en consecuencia, la resolución apelada en el extremo que no se ha declarado nula en esta instancia se encuentra debidamente motivada, por lo que no resulta de aplicación al presente caso la jurisprudencia citada por la recurrente al referirse a situaciones distintas a las del presente caso.

Que la recurrente también ha deducido la nulidad de la resolución apelada sosteniendo que la Administración no habría valorado debidamente los medios probatorios que presentó en el procedimiento de fiscalización, con el fin de revertir las observaciones formuladas. Al respecto, cabe indicar que tal cuestionamiento será analizado en cada caso, con motivo de la revisión de los reparos materia de autos.

Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 45123 a 45128, 45130 y 45131), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y diferencia de cambio por el importe total de S/ 4 767 380,00 (S/ 3 665 033,00 y S/ 1 102 346,00, respectivamente), y por operaciones no fehacientes, por el importe de S/ 3 005 893,00²⁷.

1. Gastos no sustentados por exceso de costo de enajenación de inmueble y diferencia de cambio

1.1. Exceso de costo de enajenación de inmueble

Que del Anexo N° 2 y Punto 1 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 45126 a 45128, 45130 y 45131), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por no sustentar el exceso de costo de enajenación de inmueble, por el importe de S/ 3 665 033,00, señalando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone 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, resultando deducibles, de acuerdo al inciso f) de dicho artículo, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes del activo fijo.

²⁶ Ibídem Nota 21.

²⁷ En el Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (fojas 45130 y 45131), se indicó que la recurrente aceptó el reparo por operaciones no fehacientes por el importe de S/ 1 199 536,00, correspondiente a las operaciones que se habrían llevado a cabo con [redacted] y [redacted], por los importes de S/ 1 002 638,00 y S/ 196 898,00, respectivamente, lo que no es materia de controversia al no haber sido cuestionado por la recurrente, según se observa del recurso de apelación (fojas 45191 a 45196, 45205 y 45206), siendo que la recurrente impugnó el reparo en referencia por el importe de S/ 3 005 893,00, que corresponde a las operaciones que se habrían llevado a cabo con [redacted] y [redacted], por los importes de S/ 847 760,00, S/ 1 760 923,00, S/ 290 848,00 y S/ 106 362,00, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que el artículo 38 de la misma ley establece que el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en la anotada ley, las que se aplican a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso se hiciese incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores, precisando que cuando los bienes del activo fijo solo se afectasen parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarían en la proporción correspondiente.

Que el artículo 39 de la misma norma, modificado por la Ley Nº 29342, señala que los edificios y construcciones se depreciarán a razón del 5% anual, mientras que el artículo 40 dispone que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento. En ningún caso se podrá autorizar porcentaje de depreciación mayor al contemplado en el reglamento.

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 de dicha ley, las depreciaciones debían calcularse sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia. A dicho valor debía agregarse, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que el artículo 20 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 979²⁸, señalaba que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuviera en el ejercicio gravable, y que cuando tales ingresos provinieran de la enajenación de bienes, la renta bruta estaría dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trataba de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable debía disminuirse en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta Ley.

Que agregó que, por costo computable de los bienes enajenados, debía entenderse 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 el inciso c) del artículo 21 de la mencionada ley, antes de la modificación del Decreto Legislativo Nº 1112, señalaba que si el inmueble había sido adquirido mediante contrato de arrendamiento financiero o retroarrendamiento financiero o leaseback, celebrado por una persona jurídica antes del 1 de enero de 2001, el costo computable para el arrendatario sería el correspondiente a la opción de compra, incrementado en las mejoras de carácter permanente y los gastos que se mencionaban en el inciso 1) del artículo 20 de la presente ley. Cuando los contratos de arrendamiento financiero correspondían a una fecha posterior, el costo computable para el arrendatario sería el costo de adquisición, disminuido en la depreciación.

Que el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, dispone que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente; el inciso c) del mencionado artículo, indica que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas; y el inciso f) dispone que los deudores tributarios deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en el Registro de Activos Fijos.

Que por otro lado, el artículo 1 de la Ley de Arrendamiento Financiero, aprobada mediante Decreto Legislativo Nº 299, señala que se considera al arrendamiento financiero como el contrato mercantil que

²⁸ Según texto anterior a la entrada en vigencia de la modificación efectuada mediante Decreto Legislativo Nº 1112, vigente a partir del 1 de enero de 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles de parte de la empresa locadora para el uso de la arrendataria, pactándose como retribución el pago de cuotas periódicas, y con la opción a favor de esta última, de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Que el artículo 18 de la citada ley, modificado por Ley N° 27394, dispone que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta; y que, excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que el arrendatario utilice los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial, que su duración mínima fuesen de dos (2) o de cinco (5) años, según tenga por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente, entre otras.

Que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, los inmuebles, maquinaria y equipo son activos tangibles que posee una empresa para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser alquilados a terceros o para propósitos administrativos, y que se espera usarlos durante más de un periodo; añadiéndose que estos deben ser materia de depreciación a efecto de reflejar su consumo y en función a la vida útil esperada, considerando que por dicho consumo se refleja el desgaste físico y otros factores que afectan a los bienes, como la obsolescencia técnica y el deterioro.

Que conforme al Plan Contable General Revisado²⁹, los bienes conformantes de la cuenta 33 - Inmuebles, Maquinaria y Equipo, deben registrarse al costo de adquisición o precio de compra, el cual incluye el total de los desembolsos necesarios para adquirir y colocar estos en condiciones de ser usados, precisando que lo antes expuesto es también aplicable, hasta donde correspondiera, a los inmuebles, maquinaria y equipo, tanto construidos por la misma empresa como aportados, recibidos por donación o ingresados al patrimonio por cualquier otro concepto.

Que este Tribunal ha precisado, en la Resolución N° _____, que los terrenos no pueden depreciarse, por cuanto respecto de los bienes inmuebles, se deprecian los edificios y construcciones (con excepción de algunos casos especiales, como el de las explotaciones forestales y plantaciones de productos agrícolas de carácter permanente a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto a la Renta).

Que este Tribunal, en la Resolución N° _____, ha establecido que el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, dispone que, excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características señaladas en dicho párrafo, los bienes sujetos a dichos contratos podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siendo que, salvo lo relativo a la calidad de bien depreciable y la tasa máxima de depreciación aplicable, la depreciación de un bien adquirido mediante arrendamiento financiero se depreciará conforme a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, resultándole aplicable todas las disposiciones que no se opusieran a lo establecido por la norma especial.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (fojas 38552 y 38553), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, el gasto contabilizado en la Cuenta Contable 655000- Costo de Enajenación Inmueble Maquinaria y Equipo, por el importe de S/ 7 035 001,74, presentando documentación original, tales como, contratos, adendas y anexos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, informes u otros, a efecto de acreditar que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 38491 y 38492), la Administración señaló que la recurrente cumplió con presentar la copia del contrato de venta de un inmueble; sin embargo, no presentó ninguna documentación respecto de su costo, concluyendo que aquella no sustentó el gasto registrado en la Cuenta Contable 655000- Costo de Enajenación Inmueble

²⁹ Aprobado por Resolución CONASEV N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Maquinaria y Equipo, por lo que procedió a reparar el saldo de la citada cuenta contable, por el importe de S/ 7 035 001,74.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 38326 y 38327), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente, las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización, entre otras, la contenida en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° , referida a no haber sustentado la deducción del gasto contabilizado en la Cuenta Contable 655000 – Costo de Enajenación Inmueble Maquinaria y Equipo.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 6 de diciembre de 2013 (fojas 23179 a 23191), señaló, entre otros, que el 31 de agosto de 2011 registró en su contabilidad, la venta del inmueble, que comprendió el terreno ubicado en la , y el costo de la edificación, siendo que el monto de la venta del inmueble ascendió a S/ 12 099 996,76, importe que se registró en la Cuenta Contable 756300- Venta de Inmueble Maquinaria y Equipo; que su costo por el monto de S/ 7 035 001,74, fue registrado en la Cuenta Contable 65500-Costo Enajenación Inmueble, Maquinaria y Equipo; habiendo registrado una utilidad neta de S/ 5 064 995,02, adjuntando la Factura N° . Asimismo, indicó que, de la documentación presentada, se desprendía que la compra del inmueble se originó en una operación de arrendamiento financiero llevada a cabo con el Banco BBVA Continental, y que el valor de autoevaluó del referido inmueble al 26 de enero de 2011, ascendió a S/ 10 022 656,00.

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 38237 a 38244), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, señalando que aquella no detalló el cálculo de los importes consignados en la referida sub cuenta contable, y que de la documentación que presentó, advertía que la recurrente adquirió, construyó y equipó el inmueble ubicado en la , mediante tres leasings financieros, ejerciendo la opción de compra al término de los plazos establecidos en los contratos, habiendo vencido la última cuota de cada uno de los mencionados contratos, el 20 de junio de 2010, 12 de mayo y 25 de enero de 2011.

Que agregó que conforme con el Registro de Control de Activos del ejercicio 2011, la recurrente dio de baja a los importes anotados en la Sub Cuenta Contable - Equipos Diversos, por el importe de S/ 1 315 058,81, y en la Sub Cuenta Contable - Edificios Otras Construcciones Instalaciones, por el importe de S/ 3 920 740,72; adicionalmente a ello, dio de baja a los importes contabilizados en la Sub Cuenta Contable 332410-Instalaciones Costos por diversos conceptos, vinculados a la venta del inmueble por el importe de S/ 1 799 202,21, y que se había detallado en el citado registro, la depreciación de los activos registrados, dentro de los que se encontraban la construcción y el equipamiento del inmueble, que tenían como fechas el 12 de junio y 20 de julio de 2006, respectivamente; no obstante ello, en el ejercicio 2011 contabilizó por depreciación el importe de S/ 786 451,00. Agregó que, de la documentación presentada, verificó que para efectos de la venta del inmueble, la recurrente ejerció la opción de compra de los tres leasings financieros antes mencionados.

Que asimismo, indicó que al haberse ejercido la opción de compra de los leasing de construcción y equipamiento al término del contrato, los referidos activos se encontraban totalmente depreciados, por lo que dichos importes no debían formar parte del costo del inmueble vendido; y, en consecuencia, el costo del inmueble dado de baja ascendió a S/ 3 369 968,38, determinándose un reparo por exceso de costo de enajenación de S/ 3 665 033,36, según se detalla a continuación:

Activo	Última Cuota	Importe US\$	T/C	S/	Observación
Terreno	20/06/2010	350 000,00	3,700	1 295 170,72	
Terreno	20/06/2010	17 500,00	2,830	49 525,00	Opción de compra
Construcción	12/05/2011	9 520,00	2,794	113 645,95	Opción de compra
Equipamiento	25/01/2011	1,19	2,772	112 454,50	Opción de compra
Instalación Costo				1 799 202,21	Varias
TOTAL COSTO DE ENAJENACIÓN				3 369 968,38	



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

COSTO DECLARADO
EXCESO COSTO DE ENAJENACIÓN

7 035 001,74
3 665 033,36

Que mediante los escritos de 21 de febrero y 3 de abril de 2014 (fojas 43012 a 43067 y 44352 a 44360), la recurrente señaló, entre otros, que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, no obligaba a los contribuyentes a aplicar la depreciación acelerada de los bienes adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero, solo dispone que excepcionalmente podrá aplicarse una tasa de depreciación determinada de manera lineal de acuerdo al periodo de duración del contrato, siendo que en el momento en que ejerció la opción de compra, los bienes objeto de arrendamiento financiero aún no se encontraban depreciados, de haberse aplicado el tratamiento del régimen general de la Ley del Impuesto a la Renta y no el régimen de depreciación acelerada. Agregó, que la Administración no había cuestionado el carácter fehaciente de los desembolsos efectuados, habiéndose verificado que el costo de enajenación correspondía a los pagos efectuados, en virtud de los mencionados contratos de arrendamiento financiero, presentando el detalle de la depreciación realizada al amparo de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de los asientos contables Mayor detallado por cuenta y Comprobantes de Diario de los Libros Diario y Mayor (fojas 18328 a 18330), se observa que la recurrente registró en la Cuenta Contable 65500 – Costo de Enajenación Inmueble Maquinaria y Equipo, el importe de S/ 7 035 001,74, por la venta de activos fijos.

Que en el presente caso, la recurrente señala que el importe del costo anotado en la mencionada cuenta contable se originó por la venta de un inmueble, que adquirió previamente en arrendamiento financiero.

Que obra en autos (fojas 18042 a 18141), las Escrituras Públicas de 13 de junio de 2003, 11 de mayo y 14 de julio de 2006, mediante las cuales la recurrente suscribió con el Banco Continental (los dos primeros) y Banco Internacional del Perú S.A.A., tres arrendamientos financieros de terreno, construcción y equipamiento del inmueble bajo los Leansig N° 120746, 16800743 y 160985, por los importes de US\$ 350 000,00, US\$ 800 000,00 y US\$ 352 294,00, respectivamente, siendo que según lo verificado por la Administración y documentación que obra en autos³⁰ (fojas 18312 a 18324 y 38240), la recurrente ejerció la opción de compra del terreno, construcción y equipamiento del referido inmueble, en las fechas de las últimas cuotas establecidas en los citados contratos, esto es, el 20 de junio de 2010, 12 de mayo y 25 de enero de 2011, respectivamente.

Que asimismo, se aprecia de la minuta del contrato de compra venta de 5 de agosto de 2011, elevada a Escritura Pública el 18 de agosto de 2011 (fojas 18307 a 18309 y 38059 a 38068), que la recurrente transfirió en favor de ., el inmueble adquirido mediante arrendamiento financiero, ubicado en la . por el importe total de US\$ 9 054 472,40, monto que incluyó el precio del terreno por el importe de US\$ 2 141 820,00, y el precio de la edificación por el importe de US\$ 6 912 652,40, incluido el Impuesto General a las Ventas, por las que se emitieron las Facturas N° . y (fojas 18302, 18304 y 18306).

Que del Registro de Control de Activos al 31 de diciembre de 2011 (fojas 18286 a 18299), se observa que la recurrente respecto a la venta del inmueble antes mencionado, registró la baja de los activos anotados en la Sub Cuenta Contable . Equipos Diversos por el importe de S/ 1 315 058,81, la baja en la Sub Cuenta Contable 322200- Edificios Otras Construcciones Instalaciones por el importe de S/ 3 920 740,72 (terreno: S/ 1 295 140,72 y Construcción: S/ 2 625 600,00), y la baja en la Sub Cuenta 332410-Instalaciones Costos vinculado a la venta del inmueble, el importe de S/ 1 799 202,21, montos que sumados dan el total de S/ 7 035 001,74, importe registrado por la recurrente como costo de venta del inmueble ubicado en la Calle . (foja 18332).

Que el detalle del denominado “Movimiento de la depreciación del ejercicio 2011 vendidos en setiembre de 2011”, en el que se hace referencia al Libro Mayor (foja 44347), no permite verificar como se determinó el cálculo de la depreciación del citado inmueble.

³⁰ Escritura Pública de compra venta y levantamiento de arrendamiento financiero – Leasing N° 120746 de 15 de abril de 2011, suscrito entre la recurrente y el Banco Continental (fojas 18322 a 18324).



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que asimismo, es preciso anotar que en el rubro "Deducciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta" y en la hoja de trabajo de determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 38154 a 38156 y 38179), se aprecia que la recurrente consignó como total de deducciones el importe de S/ 454 274,00, correspondiendo el importe de S/ 25 856,00 a deducciones por arrendamiento financiero -Decreto Legislativo N° 299 y S/ 428 418,00 a otros (participación del periodo anterior pagados en el presente ejercicio, pérdidas extraordinarias de ejercicios anteriores y vacaciones pagadas).

Que conforme se aprecia, la recurrente no contabilizó en el Registro de Control de Activos Fijos, la depreciación de la construcción y equipamiento del inmueble antes citado conforme con lo establecido en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y teniendo en cuenta lo consignado por la recurrente en el rubro deducciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se tiene que la recurrente optó por la depreciación acelerada regulada en el artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, correspondiendo que se dedujera respecto de la construcción y equipamiento del referido inmueble, la depreciación acelerada hasta el término de los contratos, esto es, hasta el 12 de mayo y 25 de enero de 2011, respectivamente, fechas en que la recurrente ejerció las opciones de compra respecto de la construcción y equipamiento del inmueble ubicado en

..., por tanto, al haber finalizado el plazo de los citados contratos se entiende que los activos estaban totalmente depreciados, por lo que dichos conceptos no debían formar parte del costo de venta del referido inmueble realizada el 5 de agosto de 2011.

Que por lo expuesto, se tiene que la recurrente no acreditó el importe consignado en la citada cuenta contable, a pesar que ello le fue requerido, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que en la fiscalización presentó la documentación que sustenta el cálculo del costo neto de enajenación y la depreciación de los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, tales como Registro de Activos Fijos, en el que se detalla el cálculo efectuado de las depreciaciones de los activos fijos adquiridos mediante leasing, Libros Diario y Mayor, vouchers contables, papeles de trabajo y facturas de venta del inmueble; y que la Administración no cuestionó la fehaciencia de los desembolsos efectuados, habiendo verificado que el costo de enajenación correspondió a los pagos que efectuó, en virtud de los tres leasing que suscribió con diversos bancos, habiendo presentado copia simple de las escrituras públicas de compra venta, y levantamiento de arrendamiento financiero con el Banco Continental, por lo que considera que proporcionó las herramientas suficientes y fehacientes a efecto de determinar el costo neto de enajenación de los bienes adquiridos por leasing, más aún cuando la única prueba válida para determinar el costo neto de enajenación del inmueble vendido es el Registro de Control de Activo Fijo; cabe indicar que, contrario a lo indicado por la recurrente, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, se aprecia que aquélla no acreditó la totalidad del importe registrado en la Cuenta Contable 65500, como costo de enajenación de inmueble, a pesar de haber sido requerida para ello, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo indicado por la recurrente en el sentido que, si bien ejerció la opción de compra de los bienes adquiridos en leasing, ello no es prueba suficiente para señalar que optó por la depreciación acelerada, como erróneamente considera la Administración, puesto que la depreciación acelerada prevista en el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, tiene carácter de excepcional y opcional, conforme lo ha reconocido este Tribunal y la Administración; que el beneficio de la depreciación tributaria acelerada se realiza vía deducción por declaración jurada, y si bien en los papeles de trabajo de la determinación del Impuesto a la Renta consignó una deducción por concepto de arrendamiento financiero, ello no es suficiente para considerar que optó por la depreciación acelerada, puesto que del análisis de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2010, que fueron presentadas y declaradas en su debido momento (periodo de vigencia de los leasing), se observa que no declaró ninguna deducción tributaria a excepción del periodo 2010, en el que declaró como deducción el importe de S/ 27 679,00, monto que es inferior a S/ 610 000,00, importe aproximado que tendría que aplicar de haber optado por el beneficio de la depreciación acelerada, acreditándose que no accedió al método de la depreciación acelerada, sino al tratamiento general, por lo que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra establecido en ninguna norma legal; cabe señalar que de acuerdo a lo indicado en los



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

considerandos precedentes, la recurrente no contabilizó en el Registro de Control de Activos Fijos, la depreciación de la construcción y equipamiento del inmueble antes citado conforme con lo establecido en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y teniendo en cuenta lo consignado por la recurrente en el rubro deducciones a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, se tiene que la recurrente optó por la depreciación acelerada regulada en el artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, más aún cuando este Tribunal en la Resolución N° ha reconocido que en el caso del arrendamiento financiero no se requiere su contabilización para el uso de la depreciación; en ese sentido, al término de los contratos (12 de mayo y 25 de enero de 2011), la construcción y equipamiento del inmueble ubicado en la se encontraban totalmente depreciados, por lo que dichos conceptos no debían formar parte del costo de venta del referido inmueble realizada el 5 de agosto de 2011.

Que asimismo, debe precisarse que el reparo materia de análisis corresponde al ejercicio 2011, por lo que no procede analizar lo consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas del Impuesto a la Renta correspondientes a otros ejercicios.

Que en relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no acreditó con ningún documento que los bienes adquiridos mediante leasing financiero, se depreciaron totalmente para el ejercicio 2011, al presumir que se optó por la depreciación acelerada de los bienes, pese a que la Administración tenía la carga de la prueba, por lo que no le podía exigirle la probanza, conforme con lo establecido en el artículo 196 del Código Procesal Civil y el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010, 03813-5-2010 y 03760-2-2010; cabe precisar que según lo dispuesto por el artículo 196 del Código Procesal Civil, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, y como ha sido señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° y , entre otras, la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que en el caso de autos, al haber la recurrente deducido un costo por concepto de enajenación de inmueble, maquinaria y equipo, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, era ella y no la Administración, quien debía acreditar el referido costo, debiendo agregarse que no resulta de aplicación al presente caso la jurisprudencia citada por la recurrente al referirse a casos distintos al del presente caso, por lo que lo alegado la recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto que el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, no presume u obliga a depreciar los bienes en forma acelerada durante el plazo del contrato de arrendamiento financiero, y que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00986-4-2006 se ha reconocido que en el caso del arrendamiento financiero, no se requiere su contabilización para el uso de la depreciación, careciendo de sustento el argumento de la Administración referido a que en el Registro de Control de Activo Fijo, no se detalló la depreciación de los activos transferidos en el ejercicio 2011, y cita la Resolución N° ; cabe indicar que el reparo materia de análisis consiste en determinar si la recurrente sustentó o no la totalidad del importe consignado en la mencionada Cuenta Contable ----- siendo que para ello, la recurrente debía presentar la documentación que sustentara ello, lo que no hizo, debiendo agregarse que, en el presente caso, no es materia de controversia si para deducir una depreciación, ésta necesariamente debe estar o no contabilizada en el Registro de Activo Fijo, tal como se analizó en la jurisprudencia citada por la recurrente, por lo que ésta no resulta de aplicación al presente caso.

1.2. Diferencia de cambio no sustentada

Que del Anexo N° 2 y Punto 1 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 45126 a 45128, 45130 y 45131), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por diferencia de cambio no sustentada, por el importe de S/ 1 102 346,00, señalando como base legal, el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 61 de la citada Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que asimismo, el indicado artículo señala que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación; b) las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje; c) las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio; d) las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del periodo en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida; e)³¹ las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encontraran en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, debían afectar el valor neto de los inventarios correspondientes, y cuando no fuera posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio debía afectar los resultados del ejercicio; f)³² las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, debían afectar el costo del activo, siendo dicha norma igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio estuviera relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio, en tanto que la depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se haría en cuotas proporcionales al número de años que faltaran para depreciarlos totalmente; y g)³³ las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera debían registrarse y mantenerse al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición, cuando calificaran como partidas no monetarias.

Que por su parte, el inciso d) del artículo 34 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigente para el caso de autos, disponía que para efecto de lo dispuesto en los incisos d), e) y f) y en el último párrafo del artículo 61 de la Ley, a fin de expresar en moneda nacional los saldos en moneda extranjera correspondientes a cuentas del balance general, debía considerarse lo siguiente:

1. Tratándose de cuentas del activo, debía utilizarse el tipo de cambio promedio ponderado compra cotización de oferta y demanda que correspondía al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.
2. Tratándose de cuentas del pasivo, debía utilizarse el tipo de cambio promedio ponderado venta cotización de oferta y demanda que correspondía al cierre de operaciones de la fecha del balance general, de acuerdo con la publicación que realiza la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.

Que agregó el inciso d) del citado artículo 34, que, si la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones no publicaba el tipo de cambio promedio ponderado compra y/o promedio ponderado venta correspondiente a la fecha señalada en el párrafo precedente, se debía utilizar el tipo de cambio que correspondía al cierre de operaciones del último día anterior. Para este efecto, se consideraba como último día anterior al último día respecto del cual la citada Superintendencia hubiere efectuado la publicación correspondiente, aun cuando dicha publicación hubiese sido efectuada con posterioridad a la fecha de cierre del balance.

Que para efecto de lo señalado en los párrafos anteriores debía considerarse la publicación que la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones realizó en su

³¹ Antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1112.

³² Ibidem Nota 31.

³³ Modificado por Ley N° 29492.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

página web o en el diario oficial "El Peruano".

Que estando a lo expuesto, la diferencia de cambio a que se refiere el artículo 61 antes citado, es aquella que resulta de un ajuste contable obtenido a partir de la fluctuación de la moneda nacional respecto de la moneda del registro de una operación o transacción específica realizada, computable para la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta al final del ejercicio.

Que sobre el particular, en la Resolución N° _____, que constituye precedente de observancia obligatoria³⁴, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: *"Las diferencias de cambio son computables en la medida que sean generadas por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encuentran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora o por los créditos obtenidos para financiar tales operaciones, no obstante, tratándose de la diferencia de cambio que resulte de la expresión de saldos de tenencia de dinero en moneda extranjera (saldo de caja efectivo y saldo de dinero en Bancos), a la fecha del Balance General, así como en el caso del canje de moneda extranjera por moneda nacional, no será necesario que el contribuyente sustente el origen de dichos importes de moneda extranjera"*.

Que en los fundamentos de la citada resolución se ha indicado que: *"... sólo existirá una ganancia o una pérdida por diferencia de cambio computable en la forma dispuesta por el primer párrafo del artículo 61º del Impuesto a la Renta, en tanto la operación o transacción tenga vinculación o nexo con una potencial renta gravada. En efecto, vincular la diferencia de cambio con dicha operación equivale a verificar lo que ordena la ley",* siendo que: *"Desde un punto de vista casuístico, la diferencia de cambio será computable para determinar la renta neta sí y solo sí la operación de la que resulta esté involucrada con la obtención de una potencial renta gravada, con el mantenimiento de su fuente generadora o con los créditos obtenidos para financiar dichas operaciones. En caso contrario, si dicho nexo no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el primer párrafo del referido artículo 61º del Impuesto a la Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible no sería computable"*.

Que asimismo, en la Resolución N° _____ este Tribunal se ha señalado que corresponde se presenten medios probatorios que permitan verificar si la diferencia de cambio ha sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no resulta suficiente su anotación en los libros contables en los que se registre que corresponden a ajustes por diferencias de cambio.

Que este Tribunal mediante la Resolución N° _____ ha indicado que, considerando las normas y criterio antes glosados, la recurrente debe sustentar las operaciones que originaron la pérdida por diferencia de cambio, a fin de establecer si éstas corresponden a operaciones que se encuentran vinculadas con la obtención o generación de rentas gravadas, aunque sea en forma potencial, o con el mantenimiento de su fuente.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° _____ (fojas 38552 y 38553), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, el saldo final del gasto contabilizado en la Cuenta Contable _____ - Diferencia de Cambio, por el importe de S/ 1 102 346,22, presentando documentación original, tales como, contratos, adendas y anexos, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, informes u otros, a efecto de acreditar que se trataban de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada.

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 38491 y 38492), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó ninguna documentación respecto del gasto contabilizado en la Cuenta Contable 676000- Diferencia de Cambio, por lo que procedió a reparar el saldo de la citada cuenta contable, por el importe de S/ 1 102 346,22.

³⁴ Publicada en el Diario oficial "El Peruano" el 26 de noviembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 38326 y 38327), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente, las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización, entre otras, la contenida en el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° referida a no haber sustentado la deducción del gasto contabilizado en la Cuenta Contable – Diferencia de cambio.

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 6 de diciembre de 2013 (fojas 23179 a 23191), señaló, entre otros, que del importe total cargado a la Cuenta Contable – Diferencia de Cambio, S/ 1 080 729,18 correspondía a la pérdida por tipo de cambio de la tenencia de sus activos y pasivos en dólares americanos al 30 de abril y 31 de diciembre de 2011, según voucher de diferencia de cambio; y que para sustentar dicho importe, adjuntaba la hoja de trabajo para determinar la ganancia o pérdida por diferencia de cambio, por cuenta contable, considerando los saldos en dólares y su equivalente en nuevos soles antes del registro del gasto o ingreso por efecto de la diferencia de cambio; vouchers contables registrados en los libros contables, detallando el gasto por diferencia de cambio y por cuenta contable; y en aquellas cuentas que reflejan saldos de cuentas corrientes por deudor y/o acreedor, indica que informa el monto de diferencia de cambio de cada documento.

Que asimismo, indicó que la diferencia de S/ 21 617,04, correspondía a operaciones de montos que iban de S/ 0,33 a S/ 393,72, los que para ser validados y explicados se tenía que revisar los vouchers registrados en el Libro Diario, siendo un total de 358 registros aproximadamente. Agregó que el ingreso por diferencia de cambio ascendió a S/ 609 086,10, que fue registrado en la Cuenta Contable – Ingresos por diferencia de cambio, por la ganancia por tipo de cambio de la tenencia de sus activos y pasivos en dólares americanos al 30 de abril y 31 de diciembre de 2011, resultando como efecto neto en los resultados el importe de S/ 471 643,08 (S/ 1 080 729,18 – S/ 609 086,10).

Que en el Punto N° 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 38237 a 38244), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presenta por la recurrente, señalando que aquella solo presentó una relación de operaciones que se encontraban anotadas en sus libros contables (vouchers contables y reporte del sistema contable), los cuales generarían las diferencias de cambio; sin embargo, la citada documentación no acreditó en forma fehaciente la determinación de la diferencia de cambio, no habiendo presentado los comprobantes de pago y/o documentos que originaron dicha diferencia de cambio, ni los cálculos efectuados para su determinación, y al no haberse identificado las operaciones que dieron origen a la pérdida por diferencia de cambio, mantuvo el citado reparo.

Que mediante escritos de 21 de febrero y 3 de abril de 2014 (fojas 43012 a 43067 y 44352 a 44360), la recurrente reiteró lo señalado en su escrito de 6 de diciembre de 2013, adjuntando nuevamente la documentación presentada con ocasión de lo solicitado en el mencionado Requerimiento N°

Que en el presente caso, la recurrente a fin de sustentar el gasto registrado en la Cuenta Contable – Diferencia de Cambio por el importe de S/ 1 102 346,22, presentó la siguiente documentación: (i) Documento elaborado por la recurrente denominado “Cta. Contable 676000: Diferencia de Cambio” (fojas 17971 a 17973); (ii) Documentos denominados “Determinación de la diferencia de cambio al 30 de abril 2011” y “Determinación de la diferencia de cambio al 31 de diciembre 2011” (fojas 17970, 17960 y 17909); (iii) Reportes del sistema sobre sus registros contables (fojas 17961 a 17969, 17910 a 17945, 17838 a 17892); (iv) Un listado en Excel elaborado por la recurrente en donde detalla las operaciones registradas en la Cuenta Contable – Diferencia de cambio, comprobantes de pago y montos en moneda local (fojas 17946 a 17959, 17893 a 17908); y, (v) Voucher Cuenta Contable 63700 (fojas 17837 y 17836).

Que de la revisión de los mencionados documentos, se aprecia que se trata de cuadros, reportes y asientos contables que muestran el resultado contabilizado y el movimiento contable de los importes cargados a las Sub-Cuenta – Diferencia de cambio; sin embargo, dichos documentos no permiten identificar las operaciones en moneda extranjera que originaron la pérdida por diferencia de cambio.

Que conforme con el criterio expuesto en las Resolución del Tribunal Fiscal N° 04954-8-2017 y 03634-4-2018 antes citadas, corresponde a la recurrente sustentar las operaciones que originaron la pérdida por



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

diferencia de cambio, con la presentación de medios probatorios que permitan verificar si la diferencia de cambio ha sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no resulta suficiente su anotación en los libros contables en los que se registre que corresponden a ajustes por diferencias de cambio.

Que al no haber presentado la recurrente documentos que permitan identificar las operaciones en moneda extranjera que originaron las pérdidas por diferencia de cambio materia de reparo, no es posible establecer que se cumple con lo dispuesto por el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que las diferencias de cambio se encuentren originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada o que se produjeran por razones de los créditos obtenidos para financiarlas; y en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que en la fiscalización presentó la documentación que acredita su derecho a deducir el gasto observado, documentación que fue presentada nuevamente en la instancia de reclamación, solo que fue mostrada en forma simplificada para facilitar su comprensión; que la diferencia de cambio que afectó gastos ascendió a S/ 1 080 729,00 y no a S/ 1 102 346, 00, como indica la Administración, siendo que la diferencia corresponde a registros de operaciones puntuales realizadas por montos pocos significativos, que fluctúan entre S/ 0,033 y S/ 393,72, que pudieron ser verificados por la Administración en los vouchers registrados en el Libro Diario; que calculó la diferencia de cambio, teniendo en cuenta el tipo de cambio al inicio y al cierre de ejercicio, y dado que el dólar americano se devaluó frente al nuevo sol en 4.02%, existió una pérdida real por diferencia de cambio en el registro que la Administración no puede desconocer; cabe indicar que, de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se concluyó que aquella no presentó documentación que permitiera identificar las operaciones que originaron la diferencia de cambio objeto de reparo, debiendo indicarse que, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04954-8-2017 y 03634-4-2018, correspondía a la recurrente sustentar las operaciones que originaron la pérdida por diferencia de cambio, con la presentación de medios probatorios que permitieran verificar si la diferencia de cambio había sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraban vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no resultaba suficiente su anotación en los libros contables en los que se registrara que correspondían a ajustes por diferencias de cambio, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en relación a lo afirmado por la recurrente respecto a que las cuentas contables relacionadas a la generación de diferencia de cambio acotadas, no están necesariamente relacionadas a operaciones sustentadas con comprobantes de pago, y que los saldos más significativos se originaron de las Cuentas Contables

- Otras cuentas por cobrar,
- Préstamos por cobrar a asociados,
- Préstamos sin garantía y
- I- Préstamos a terceros,

siendo por las cuales la Administración solicitó diversa información y no formuló acotación o reparo alguno, por lo que puede afirmarse que la Administración contaba con la documentación suficiente para determinar las diferencias de cambio originadas en partidas que no fueron reparadas; cabe indicar que, contrariamente a lo indicado por la recurrente, la Administración requirió a la recurrente que sustentara, entre otros, el gasto contabilizado en la Cuenta Contable

- Diferencia de Cambio, por el importe de S/ 1 102 346,22,

a efecto que acreditara que se trataran de gastos necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta gravada, siendo que ello no fue acreditado en autos, tal como se ha analizado en la presente instancia, debiendo indicarse que conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04954-8-2017 y 03634-4-2018, correspondía a la recurrente sustentar las operaciones que originaron la pérdida por diferencia de cambio, con la presentación de medios probatorios que permitieran verificar si la diferencia de cambio había sido generada por operaciones o transacciones en moneda extranjera que se encontraran vinculadas o relacionadas con la obtención de potenciales rentas gravadas o con el mantenimiento de su fuente generadora, dado que no resultaba suficiente su anotación en los libros contables, en los que se registrara que correspondían a ajustes por diferencias de cambio, lo que no hizo, independientemente que se haya o no observado las operaciones por las que se originó la diferencia de cambio acotada, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que conforme con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1003-4-2008, la diferencia de cambio únicamente debería afectar a resultados, siendo que, en su caso, el monto neto real que afectó a resultados y, por ende, a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, es la diferencia determinada entre diferencia de cambio que afectó ingresos y gastos, por lo que no sería posible que la Administración únicamente le desconozca la diferencia de cambio anotada en la Cuenta Contable , en todo caso, debería acotarse el efecto neto, esto es, la diferencia entre la ganancia y pérdida (S/ 1 080 729,18 – S/ 609 086,00); cabe señalar que, si bien de acuerdo a la citada jurisprudencia, los efectos de las diferencias por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos o gastos, en el presente caso, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el saldo del gasto consignado en la Cuenta Contable , por el importe de S/ 1 102 346,22, esto es, que sustentara con documentación el importe consignado en la Cuenta Contable – Pérdida por diferencia de cambio y no la Cuenta Contable – Ganancia por diferencia de cambio, por lo que lo consignado por la recurrente en esta última cuenta no ha sido reparada por la Administración, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

2. Operaciones no fehacientes

Que del Anexo Nº 2 y Punto 2 del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº (fojas 45124 a 45126, 45130 y 45131), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por operaciones no fehacientes por el importe de S/ 3 005 893,00³⁵, señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que en las Resoluciones Nº y entre otras, este Tribunal ha establecido 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 del Tribunal Fiscal Nº 01759-5-2003, se ha indicado que una operación es no real o no fehaciente si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados.

Que en las Resoluciones Nº y l , este Tribunal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario, en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, para cuyo efecto los contribuyentes además de exhibir los comprobantes de pago y los registros y libros contables, deben adjuntar documentación que permita

³⁵ En el Anexo Nº 2 a la Resolución de Determinación Nº , se indicó que la recurrente aceptó el reparo por operaciones no fehacientes por el importe de S/ 1 199 536,00 (foja 45131), correspondiente a las operaciones que se habrían llevado a cabo con por el importe de S/ 1 002 638,00 y Operaciones por el importe de S/ 196 898,00, lo que no es materia de controversia al no haber sido cuestionado por la recurrente, conforme se observa del recurso de apelación (fojas 45191 a 45196, 45205 y 45206), siendo que la recurrente impugna el reparo en referencia por el importe de S/ 3 005 893,00, que corresponde a las operaciones que se habrían llevado a cabo con

por los importes de S/ 847 760,00, S/ 1 760 923,00, S/ 290 848,00 y S/ 106 362,00, respectivamente (foja 45130).



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

corroborar la realización de las transacciones, siendo de cargo de los contribuyentes mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acredite ello.

Que en la misma línea, este Tribunal en las Resoluciones Nº _____ y _____, entre otras, 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 éste 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 en cuanto a los medios probatorios y su valoración, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06368-1-2003 y 05640-5-2006, han señalado que los medios probatorios deben ser valorados en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125 del Código Tributario, los artículos 162 y 163 de la Ley del Procedimiento Administrativo General³⁶.

Que de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a deducir el gasto y/o costo en la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas y su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, por lo que es necesario que los contribuyentes acrediten la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores.

Que por otro lado, el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario señala que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de acuerdo con el último párrafo del artículo 109 precitado, incorporado por Decreto Legislativo Nº 1263, los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, establece que la nulidad de un acto solo implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que este Tribunal en la Resolución Nº _____ ha dejado establecido que los valores emitidos como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, en el cual la Administración ha omitido merituar la documentación probatoria presentada por el contribuyente antes de concluida la fiscalización, son nulos, en atención a lo establecido por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que mediante el Punto 3 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº _____ (foja 38552), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la fehaciencia de las operaciones de compra contenidas en las facturas detalladas, entre otros, en los Anexos Nº 2, 3, 5 y 7 adjuntos al citado requerimiento (fojas 38506 a 38510, 38516 a 38529 y 38548 a 38550), emitidas por

_____, para lo cual le solicitó que presentara por escrito y con documentación probatoria original, entre otras, los comprobantes de pago, registros contables, contratos y adendas (traducidos al castellano de ser el caso), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, medios de pagos, guías de remisión, kardex u otra documentación.

³⁶ Actualmente, artículos 173 y 174 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 38490 y 38491), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, señalando que en relación a .., adjuntó los comprobantes de pago, guías de remisión y vouchers contables, en tanto que respeto a .. y

.., adjuntó los comprobantes de pago y vouchers contables. Agregó, que la citada documentación no resultaba suficiente para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en los comprobantes de pago detallados en los Anexos N° 2, 3, 5 y 7 adjuntos al Requerimiento N° (fojas 38506 a 38510, 38516 a 38529 y 38548 a 38550), concluyendo que dichas operaciones constituían operaciones no fehacientes, y en consecuencia, no podían sustentar el costo y/o gasto para efecto de determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por lo que procedió a reparar el importe de S/ 3 005 893,00, conforme el siguiente detalle:

PROVEEDOR	IMPORTE S/
	847 760,47
	1 760 922,82
	290 847,74
	106 362,03
TOTAL	3 005 893,06

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 38326), la Administración, al amparo del artículo 75 del Código Tributario, puso en conocimiento de la recurrente, las observaciones detectadas en el procedimiento de fiscalización, entre otras, la contenida en el Punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° .., por no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas emitidas por ..

.., detalladas en los Anexos N° 2, 3, 5 y 7 adjuntos al Requerimiento N° (fojas 38273 a 38278, 38284 a 38299 y 38321 a 38324).

Que la recurrente, en respuesta a lo solicitado en el citado requerimiento, mediante escrito de 6 de diciembre de 2013 (fojas 23179 a 23191), señaló, entre otros, en relación a

S.A. que era su principal proveedora de carnes, como pollo, anticucho y otros, que fueron adquiridos en cortes para ser servidos en los platos que ofrecía en sus tiendas; y que cumplía con adjuntar: a) Los registros contables de la provisión y pago de facturas, que comprendía el voucher de pago y estado de cuenta; b) Las facturas emitidas bajo la modalidad facturas – guías, en las que se consignó los puntos de partida y de llegada, la fecha de traslado, los datos del conductor e información del vehículo utilizado en el traslado de los bienes; y c) Un USB, que contenía el registro de pedidos efectuados por cada tienda en el ejercicio 2011, precisando que la comunicación de sus tiendas con la citada proveedora se iniciaba a través de una web de pedidos para su atención; en cuanto a .., indicó que adjuntaba: a) Los registros contables de la provisión y pago de facturas, que comprendía el voucher de pago y estado de cuenta; b) Copia de las facturas observadas emitidas, en las que se detallaban los servicios efectuados, señalando además que en cada factura se anotó la dirección del local en donde se ejecutó la obra; y un reporte del material utilizado por el servicio brindado por la citada proveedora; respecto a ..

.., manifestó que adjuntaba: a) Los registros contables de la provisión y pago de facturas, que comprendía el voucher de pago y copia del estado de cuenta; y b) copia de las facturas observadas, en las que se detallaban la mercadería adquirida (sacos de papas), ingrediente que era importante en los platos que ofrecía en sus tiendas, agregando que en las facturas observadas, se observaba un sello de recepción perteneciente a la tienda que recibió los bienes adquiridos de las citadas proveedoras; añadió que existía un grupo de facturas emitidas por .. que no habían sido ubicadas, por lo que le había solicitado a la citada proveedora, copia fedateada de las mismas.

Los registros contables de la provisión y pago de facturas, que comprendía el voucher de pago y copia del estado de cuenta; y b) copia de las facturas observadas, en las que se detallaban la mercadería adquirida (sacos de papas), ingrediente que era importante en los platos que ofrecía en sus tiendas, agregando que en las facturas observadas, se observaba un sello de recepción perteneciente a la tienda que recibió los bienes adquiridos de las citadas proveedoras; añadió que existía un grupo de facturas emitidas por .. que no habían sido ubicadas, por lo que le había solicitado a la citada proveedora, copia fedateada de las mismas.

Que mediante escrito de 13 de diciembre de 2013 (fojas 15279 y 15280), la recurrente señaló que presentaba las cancelaciones de las facturas emitidas por ..

.., mediante copia de los estados de cuenta resaltando los montos de los desembolsos realizados; y mediante escrito de 19 de diciembre de 2013 (fojas 8141 y 8142), indicó que presentaba respecto de



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

, Perlas de Oro Inversiones y , el cruce de una muestra elegida en función a los montos más significativos de las facturas emitidas por las citadas proveedoras con las notas de ingreso en el Kárdex, que demuestra el registro de las transacciones en dicho libro contable, así como los asientos de cancelación de las facturas de Inversiones , sustentadas con una copia del estado de cuenta resaltando el monto del desembolso realizado por la cancelación.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 38237 a 38239), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente en sus escritos de 6 y 13 de diciembre de 2013, señalando que la documentación presentada por la recurrente, así como información contenida en la memoria USB (debido a que no acredita que los pedidos hubiesen ido efectuados por las referidas empresas), no acreditan la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas reparadas; en consecuencia, indicó que debía mantenerse el reparo efectuado.

Que se verifica de autos que la recurrente con escrito de 21 de febrero de 2014, ingresado a la Administración con Expediente N° (fojas 43012 a 43072)³⁷, presenta la siguiente documentación: (i) Constancia de Presentación DAOT del ejercicio 2011 de y reporte de consulta por tipo de operación de la citada proveedora (fojas 42981 a 42987); (ii) Un cuadro en Excel en donde detalla, entre otros, la glosa y facturas emitidas por . (foja 42980); (iii) Documento denominado "Información interna de , mediante la cual se sustenta los costos en que incurrió para facturar a la recurrente los montos reparados" (fojas 42924 a 42979); y (iv) Documentos en Excel elaborados por la recurrente en donde se detallan, entre otros, las facturas emitidas por y y el número de la página del Kárdex en donde se encuentra el registro de las citadas facturas (fojas 42770 a 42795).

Que mediante escrito de 3 de abril de 2014 (fojas 44352 a 44360)³⁸, la recurrente además presentó: (i) Planos sobre aligerado de pisos, vigas, cimentación, cuadro de cargas, diagramas, instalaciones eléctricas, tomacorrientes, alumbrado, elevaciones y planta de techo, entre otros (fojas 44254 a 44269); (ii) Documento denominado "Información interna de , mediante la cual sustenta los costos en que incurrió para facturarnos los montos requeridos" (fojas 44125 a 44180); (iii) Copia de comprobantes de pago y guías de remisión emitidas por tercero a , órdenes de compra emitidas por a terceros, reportes de servicio técnico, servicio de transporte a domicilio y presupuestos emitidos por terceros a , documentos denominados "Órdenes de salida" que dan cuenta de la salida de bienes para reparación emitidas por la tienda e "Informe Técnico de Fumigación" (43333 a 43438, 43440, 43444 a 43498, 43500 a 43510, 43512 a 43549, 43551 a 43553, 43555, 43557 a 43601, 43603, 43605 a 43607, 43609, 43611, 43613, 43615, 43617, 43619 a 43642, 43644, 43646 a 43654, 43656, 43657, 43659 a 43787, 43789 a 43796, 43798, 43800 a 43816, 43818, 43820, 43821, 43823 a 43832, 43834 a 43881, 43883 a 43926, 43928, 43930 a 43932, 43934 a 43936, 43938 a 43955, 43957, 43958, 43960, 43962, 43964, 43966, 43968, 43970 a 43979, 43993 a 44020, 44022, 44023, 44028, 44030, 44042, 44045, 44047, 44049 y 44051 a 44124); (iv) Copia de los documentos denominados "Informe de trabajo" que dan cuenta de las reparaciones de las máquinas ubicadas en las y (fojas 43499, 43511, 43556, 43610, 43612, 43614, 43616, 43618, 43799, 43933, 43963, 43965, 43967, 43969, 44021, 44024 a 44027, 44029, 44046, 44048 y 44050); (v) Documentos denominados "Presupuesto de mano de obra" (foja 44044 y 44043); (vi) Copia de las constancias del servicio de saneamiento ambiental suscritas por (fojas 43550, 43554, 43608, 43980 a 43992 y 44031 a 44041); (vii) Copia de los contratos de locación de servicios suscritos por y terceros, así como otros contratos (fojas 43441 a 43443, 43602, 43604, 43643, 43645, 43655, 43788, 43797, 43817, 43819, 43822, 43833, 43882, 43927, 43929, 43937, 43959 y

³⁷ Con escrito de 21 de febrero de 2014 (fojas 43012 a 43072), la recurrente presentó recurso de reclamación, entre otros, contra la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 43079 a 43093), y la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 43094 y 43095), valores que declarados nulos por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° (fojas 44920 a 44951).

³⁸ Mediante escrito de 3 de abril de 2014 (fojas 44352 a 44360), la recurrente amplía el recurso de reclamación de 21 de febrero de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

43961); (viii) Fotografías que muestran parte de los ambientes de una de las (foja 43658);
(ix) Un USB que contiene el Registro de Ventas del ejercicio 2011 de (foja
44253); (x) Declaración Jurada Anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 de
(fojas 44226 a 44252); (xi) Copia de los documentos denominados "Procedimiento de adquisición
de uniformes a cargo de la empresa y el personal, Código RH-PR-0047 Versión 01" y "Procedimiento de
entrega de Uniformes, Código RH-PR-0045 Versión 02" respecto de Inversiones I (fojas
44213 y 44212); y (xii) Fotografías de prendas de vestir, tales como, polos, gorros, chalecos, busos y
mandiles, y fotografías de diversas carnes, tales como panceta de cerdo, lomo fino, cuadril, anticucho,
churrasco, bola de lomo y riñón de res (fojas 44181 a 44211).

Que en el Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº de 27 de febrero de 2015
(fojas 45124 a 45126), la Administración dejó constancia de los escritos de 6 y 13 de diciembre de 2013, y
de la documentación presentada por la recurrente, señalando que de su revisión verificó que es la misma
documentación presentada en atención al Requerimiento Nº , y que la información
contenida en el USB no acredita en forma fehaciente que los pedidos de bienes se hayan efectuado a las
proveedoras observadas.

Que agregó respecto a , que la documentación presentada por la recurrente, esto es,
vouchers contables de la provisión y pagos, no acreditan en forma fehaciente la prestación de los servicios
detallados en las facturas observadas; y en consecuencia, mantuvo el reparo por operaciones no
fehacientes de los comprobantes de pago emitidos por Inversiones
I , por los importes
de S/ 847 760,47, S/ 1 760 922,82, S/ 290 847,74 y S/ 106 362,03, respectivamente.

Que de la revisión del Anexo Nº 4 a la Resolución de Determinación Nº de 27 de febrero
de 2015 (fojas 45124 a 45126), se observa que la Administración respecto a la documentación presentada
con escritos de 21 de febrero y 3 de abril de 2014, detallada anteriormente y relacionadas a
del , no la cuestionó o desvirtuó, cuando lo que correspondía era que actuara
tales documentos presentados durante la fiscalización, debiendo dejar constancia que tal documentación
desvirtuaba o no las observaciones³⁹ que sustentan el reparo por operaciones no fehacientes respecto de
las operaciones detalladas en los comprobantes de pago emitidos por y

Que atendiendo a lo expuesto y dado que la recurrente presentó documentación el 21 de febrero y 3 de
abril de 2014, antes de la notificación de los valores⁴⁰, esto es, antes de concluida la fiscalización, la
Administración debió analizarla y por consiguiente dejar constancia expresa de ello, a efectos de garantizar
el derecho de defensa de la recurrente con relación al reparo acotado; lo que no hizo, por lo que corresponde
declarar la nulidad de la Resolución de Determinación Nº en cuanto al reparo por
operaciones no fehacientes respecto de y por los
importes de S/ 847 760,47 y S/ 1 760 922,82, respectivamente.

Que en ese mismo sentido, la resolución apelada deviene en nula en dicho extremo, a tenor de lo dispuesto
por el artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo
General, aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS, antes glosado.

Que teniendo en consideración lo resuelto, carece de sustento emitir pronunciamiento respecto a lo alegado
por la recurrente en el citado extremo.

³⁹ Similar criterio se estableció en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 03518-1-2017.

⁴⁰ La Resolución de Determinación Nº y Resolución de Multa Nº , giradas por el Impuesto
a la Renta del ejercicio 2011 y multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, fueron
notificadas el 27 de febrero de 2015 en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, conforme con lo
establecido en el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario, según se aprecia de las constancias respectivas (fojas
45229 y 45230).



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que respecto a la recurrente presentó en fiscalización la documentación que a continuación se detalla, debiéndose indicar que según el Comprobante de Información Registrada (foja 45226) y del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 38677 y 38679), la recurrente tiene como actividad económica principal la de restaurantes, bares y cantinas (CIIU 55205).

y

Que la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas emitidas por por la venta de bolsas de papa, presentó lo siguiente: (i) Copia de los comprobantes de pago reparados (fojas 8115, 8117, 8119, 8121, 8123, 8125, 8127, 8129, 8131, 22162 a 22499, 22501 a 22999 y 23001/Reverso a 23131); (ii) Un USB que contiene respecto de y los folios del Libro Mayor Detallado por Cuenta y Libro Mayor Analítico por Cuenta y los documentos denominados "Resumen de y (foja 23162); (iii) Vouchers de contabilidad y estados de cuenta de la recurrente emitidos por el Banco BBVA Continental (fojas 15081 a 15272); (iv) Documentos denominados "Relación detallada de los locales de venta de Kiyashi S.A. del periodo 2011" y "Relación detallada de los trabajadores de del periodo 2011" (fojas 23192 a 23204); (v) Registros de Compra e Inventario Permanente Valorizado y Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances (fojas 8114, 8116, 8118, 8120, 8122, 8124, 8126, 8128, 8130, 23206, 23212 a 23915 y 28779 a 31727).

Que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, las facturas exhibidas y el Registro de Compras, por sí solos, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que cabe indicar, que no obra en autos documentación que acredite que la citada proveedora hubiese remitido los bienes a las instalaciones de la recurrente, al no haberse adjuntado las respectivas guías de remisión remitente.

Que asimismo, se aprecia que la recurrente no proporcionó ningún documento de control interno, en el que se aprecie el ingreso de la mercadería adquirida a sus instalaciones, tales como los partes de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar que sustente el ingreso, recepción y conformidad de los bienes adquiridos, por lo que la recurrente no acreditó el traslado ni la recepción de los bienes detallados en las facturas observadas.

Que en los archivos presentados en USB (foja 23162), se observan, entre otros, los documentos denominados "Resumen de proveedores de papa" en el que se consigna como monto de la proveedora observada el importe de S/ 291 088,41 y "Pedidos Kiyashi 2011", en el que se detalla, entre otros, los pedidos por tienda, código de pedido, fecha de pedido, así como las cantidades, que han sido elaborados por la recurrente; sin embargo, dichos documentos por sí solos no sustentan la efectiva realización de las compras observadas contenidas en las facturas reparadas, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes, debiendo agregarse que los pedidos no acreditan por sí solos la realización de las operaciones de compra observadas debido a que solo describen los bienes que la recurrente pretendía adquirir, mas no que éstas en efecto se hubiesen realizado, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes.

Que los documentos denominados "Relación detallada de los locales de venta de del periodo 2011" y "Relación detallada de los trabajadores de del periodo 2011" (fojas 23192 a 23204), son documentos que por sí solos, no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que los vouchers de contabilidad y estados de cuenta de la recurrente emitidos por el Banco BBVA Continental (fojas 15081 a 15272), dan cuenta del registro de operaciones, así como de los movimientos en la cuenta bancaria de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentación que no resulta suficiente para acreditar por sí solos la fehaciencia de las operaciones observadas contenidas en las facturas reparadas.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

Que en cuanto al Registro de Inventario Permanente Valorizado (en físico y CD) y Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balance, así como los archivos presentados en USB, de cuyo contenido se observan, entre otros, los folios del Libro Mayor Detallado por Cuenta, Libro Mayor Analítico por Cuenta (fojas 8114, 8116, 8118, 8120, 8122, 8124, 8126, 8128, 8130, 23162, 23206, 23212 a 23910 y 28779 a 31727), cabe indicar que los citados documentos constituyen información contable elaborada por la recurrente y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas e ingreso y salida de la mercadería de la recurrente a sus almacenes, y no de la efectiva realización o fehaciencia de las operaciones de compra observadas en las facturas reparadas al no haberse acreditado su traslado y recepción a las instalaciones de la recurrente.

Inversiones Papa Rica E.I.R.L.

Que la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas emitidas por _____, por la venta de bolsas de papas, presentó lo siguiente: (i) Copia de los comprobantes de pago reparados (fojas 8104, 8106, 8108, 8110, 8112 y 21586 a 22051); (ii) Copia de las Notas de Crédito N° _____ y _____ (fojas 22052 y 22053); (iii) Un USB que contiene respecto de _____, los folios del Libro Mayor Detallado por Cuenta y Libro Mayor Analítico por Cuenta y los documentos denominados "Resumen de proveedores de

2011" (foja 23162); (iv) Voucher de contabilidad y estados de cuenta de la recurrente emitidos por el Banco BBVA Continental (fojas 14491 a 15080); (v) Documentos denominados "Relación detallada de los locales de venta de Kiyashi S.A. del periodo 2011" y "Relación detallada de los trabajadores de _____ del periodo 2011" (fojas 23192 a 23204); y (vi) Registros de Compra e Inventario Permanente Valorizado y Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances (fojas 8103, 8105, 8107, 8109, 8111, 23206, 23212 a 23915 y 28779 a 31727).

Que de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado, las facturas exhibidas y el Registro de Compras, por sí solos, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que cabe indicar, que no obra en autos documentación que acredite que la citada proveedora hubiese remitido los bienes a las instalaciones de la recurrente, al no haberse adjuntado las respectivas guías de remisión remitente.

Que asimismo, se aprecia que la recurrente no proporcionó ningún documento de control interno, en el que se aprecie el ingreso de la mercadería adquirida a sus instalaciones, tales como los partes de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar que sustente el ingreso, recepción y conformidad de los bienes adquiridos, por lo que la recurrente no acreditó el traslado ni la recepción de los bienes detallados en las facturas observadas.

Que en los archivos presentados en USB (foja 23162), se observan, entre otros, los documentos denominados "Resumen de proveedores de papa", en el que se consigna como monto de la proveedora observada el importe de S/ 106 362,03 y "Pedidos Kiyashi 2011", en el que se detalla, entre otros, los pedidos por tienda, código de pedido, fecha de pedido, así como las cantidades, que han sido elaborados por la recurrente; sin embargo, dichos documentos por sí solos no sustentan la efectiva realización de las compras observadas contenidas en las facturas reparadas, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes, debiendo agregarse que los pedidos no acreditan por sí solos la realización de las operaciones de compra observadas debido a que solo describen los bienes que la recurrente pretendía adquirir, mas no que éstas en efecto se hubiesen realizado, más aún cuando no se encuentra acreditado el efectivo traslado y recepción de los bienes.

Que la copia de las Notas de Crédito N° _____ y _____ (fojas 22052 y 22053) y los documentos denominados "Relación detallada de los locales de venta de _____ del periodo 2011" y "Relación detallada de los trabajadores de _____ del periodo 2011" (fojas 23192 a 23204), son documentos que por sí solos, no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas.

Que los vouchers de contabilidad y estados de cuenta de la recurrente emitidos por el Banco BBVA Continental (fojas 14491 a 15080), dan cuenta del registro de operaciones, así como de los movimientos



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

en la cuenta bancaria de la recurrente, tales como, cargos y abonos, número de cheques cobrados o depositados, transferencias, retiros en ventanilla, fecha y monto de las operaciones, documentación que no resulta suficiente para acreditar por sí solos la fehaciencia de las operaciones observadas contenidas en las facturas reparadas.

Que en cuanto al Registro de Inventario Permanente Valorizado (en físico y CD) y Libros Diario, Mayor e Inventarios y Balance, así como los archivos presentados en USB, de cuyo contenido se observan, entre otros, los folios del Libro Mayor Detallado por Cuenta, Libro Mayor Analítico por Cuenta (fojas 8114, 8116, 8118, 8120, 8122, 8124, 8126, 8128, 8130, 23162, 23206, 23212 a 23910 y 28779 a 31727), cabe indicar que los citados documentos constituyen información contable elaborada por la recurrente y que únicamente darían cuenta del registro de las facturas e ingreso y salida de la mercadería de la recurrente a sus almacenes, y no de la efectiva realización o fehaciencia de las operaciones de compra observadas en las facturas reparadas al no haberse acreditado su traslado y recepción a las instalaciones de la recurrente.

Que de lo expuesto, se aprecia que, a pesar de haber sido requerida expresamente por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente hubieran permitido acreditar que los comprobantes de pago reparados emitidos por Perlas de Oro Inversiones y ..., correspondan a operaciones fehacientes, tales como correspondencias cursadas, constancias de recepción de la mercadería o partes de ingreso a sus almacenes, presupuestos o cualquier otra documentación de cuya evaluación conjunta se evidenciara la efectiva venta de los bienes contenidos en las facturas reparadas; y ese sentido, los comprobantes de pago emitidos por las citadas proveedoras, corresponden efectivamente a operaciones no fehacientes, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración no valoró los diversos documentos que presentó, tales como comprobantes de pago, registros contables, vouchers de caja, guías de remisión, estados de cuenta bancaria y solicitudes de adquisiciones, que acreditan el vínculo contractual y la efectiva realización de las operaciones llevadas a cabo con ... y ...; ni identificó las circunstancias concretas que los desvirtuaran; cabe señalar que de conformidad al criterio contenido en las Resoluciones Nº ... y ..., los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones fehacientes o reales, y acreditarse, entre otros, con cotizaciones, proformas, cartas comerciales, contratos, guías de remisión que acrediten la remisión de los bienes y/o partes de ingreso o boletas de recepción a almacén u otro similar que sustente el ingreso, recepción y conformidad de los bienes adquiridos, lo que no ha efectuado la recurrente, no obstante ser requerida por la Administración, debiendo precisarse que la Administración evaluó toda la documentación presentada por la recurrente, la que ha sido materia de análisis en la presente instancia, concluyendo que no se acreditó la fehaciencia de las operaciones contenidas en las facturas reparadas al no haberse acreditado el traslado y recepción de los bienes contenidos en las operaciones observadas, habiendo la Administración valorado los medios probatorios presentados por la recurrente en forma conjunta y con apreciación razonada, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en lo referente a que es una empresa dedicada a la venta de pollos a la brasa a través de la reconocida cadena de pollería "Roky's", habiendo adquirido de ... y ... e ..., sacos de papas, insumo que es esencial en la elaboración de los platos que vende, por lo que las operaciones de compra se encuentran vinculadas a la generación de renta, cumpliendo con el principio de causalidad, normalidad, razonabilidad y proporcionalidad, habiendo presentado durante el procedimiento de fiscalización diversa documentación que lo acredita, por lo que el gasto reparado es deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, conforme con lo establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en ese sentido carece de sustento la invocación del citado artículo como sustento del reparo; cabe indicar que el reparo formulado por la Administración no se encuentra relacionado a la falta de causalidad de las operaciones observadas, sino a que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones observadas contenidas en las facturas reparadas, materia de análisis en la presente instancia; no obstante, de haber sido debidamente



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

requerida para ello, por lo que los argumentos expuestos por la recurrente tendentes a cuestionar la causalidad de las operaciones carecen de fundamento.

Que por otro lado, y de acuerdo con las normas y criterios jurisprudenciales antes citados, para tener derecho a deducir el gasto y/o costo en la determinación del Impuesto a la Renta, no solo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas y su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, éstas se hayan realizado, por lo que es necesario que los contribuyentes acrediten la fehaciencia de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, lo que no ha sucedido en el presente caso, por lo que la base legal citada por la Administración como sustento del reparo, se encuentra arreglada a ley, por lo que carece de sustento el argumento expuesto por la recurrente referido a que el reparo por operaciones no fehacientes no se encuentra debidamente sustentado.

Resolución de Multa Nº

Que la Resolución de Multa Nº (fojas 45120 a 45122) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953⁴¹, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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.

Que la Resolución de Multa Nº fue girada sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la cual ha sido confirmada en unos extremos y en otros ha sido declarada nula, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento.

Que no procede emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Resolución de Intendencia Nº es nula debido a que no correspondía que la Administración emitiera en dicha resolución de intendencia sin emitir pronunciamiento sobre todos los reparos impugnados y otorgara una nueva oportunidad a la oficina de auditoría, a efecto que corrigiera las causales de nulidad infringiendo con ello las Resoluciones Nº y , vulnerándose la facultad de reexamen regulada en el artículo 127 del Código Tributario, al ser la fiscalización única, integral y definitiva, así como diversos principios y el artículo 129 del Código Tributario, por lo que devienen en nulos los actuados con posterioridad y cita diversa jurisprudencia; por cuanto, de autos, no se aprecia que la recurrente hubiese impugnado dicha resolución de intendencia, que declaró la nulidad de las Resoluciones de Determinación Nº y Resolución de Multa Nº .

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se advierte de la Constancia de Informe Oral, que obra en autos (foja 45315).

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

RESUELVE:

⁴¹ Redacción recogida en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 00863-5-2023

1. Declarar **NULA** la Resolución de Determinación Nº _____ y la Resolución de Multa Nº _____, en el extremo referido al reparo por operaciones no fehacientes respecto a Inversiones y _____ y **NULA** la Resolución de Intendencia Nº _____ de 21 de setiembre de 2015 en dichos extremos.
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº _____ de 21 de setiembre de 2015, 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

Rodriguez López
Secretaria Relatora
AC/RL/RR/mbq.

NOTA: documento firmado digitalmente
