



Firmado Digitalmente por
RODRIGUEZ LOPEZ Jenny
Laura FAU 20131370645
soft
Fecha: 31/10/2024 17:20:07
CDT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

EXPEDIENTE Nº : 11826-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : San Martín
FECHA : Lima, 24 de octubre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. Nº , contra la Resolución de Oficina Zonal Nº de 18 mayo de 2015, emitida por la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº y la Resolución de Multa Nº , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que se ratifica en los argumentos que expuso en fiscalización y reclamación respecto a los reparos efectuados por la Administración a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que señala que la determinación del impuesto a la renta presenta errores de cálculo, dado que el saldo a favor del fisco constituido por el impuesto calculado menos los pagos a cuenta mensuales ascienden a S/ 343 501,00 y no a S/ 327 948,00 como se ha considerado en la apelada, lo cual no concuerda con la determinación contenida en la Resolución de Determinación Nº , lo que evidencia la negligencia de la Administración al emitir esta última.

Que en relación al gasto por la adquisición de combustible, aceites, lubricantes, repuestos, mantenimiento y reparación de motos y vehículos por el importe de S/ 64 450,00, indica que cumple con el principio de causalidad, entendido de forma amplia, dado que ha sido destinado al vehículo con Placa adquirido mediante leasing financiero conforme con el cronograma de pagos y vouchers de depósito realizados en el ejercicio 2010, registrado por error como un préstamo en dicho ejercicio, y a los vehículos motorizados de propiedad de sus trabajadores, los cuales fueron utilizados para el desplazamiento y constatación de hechos, así como para la entrega de cartas notariales que son parte de las labores que realiza la Notaría, por lo que el citado gasto fue necesario para el desarrollo de sus actividades conforme con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 165911-3-2010, precisando que en el procedimiento de fiscalización cumplió con acreditar la causalidad del gasto con la presentación de los contratos de cesión en uso de vehículos suscritos con sus trabajadores y , y de los comprobantes de pago emitidos por concepto de comprobación de hechos y servicios de entrega de carta notarial.

Que respecto a los materiales de construcción enviados al gasto y no al costo del activo fijo por el importe de S/ 24 947,00, refiere que para el mantenimiento y protección del local alquilado que ocupa la Notaría, ubicado en el , frente a las condiciones climáticas de la Región Amazónica, adquirió diversos materiales de construcción como calaminas y tubos para realizar obras menores con una vida no mayor a 2 años, por lo que al no identificarse activos fijos en tales obras menores que ejecutó conforme con lo señalado en los Informes Técnicos Nº a presentados en reclamación y apelación, no procede reconocer como costo dicho gasto, el cual fue necesario para el mantenimiento del citado local, siendo que la Administración ha vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa al no verificar "in situ" dicho local y por no valorar los citados



Firmado Digitalmente por
AMICO DE LAS CASAS
Lorena Maria De Los
Angeles FAU 20131370645
soft
Fecha: 31/10/2024 17:02:00
CDT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VILLANUEVA AZNARAN Lily
Ana FAU 20131370645 soft
Fecha: 04/11/2024 09:30:52
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES PINTO Luis Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 31/10/2024 17:00:55
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

informes técnicos, no habiendo aplicado conforme a ley lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario, pues tales medios probatorios no son extemporáneos al ser evidencia ofrecida de parte, por lo que solicita que este Tribunal los valore en forma conjunta con las fotografías e inspección física que presentó en reclamación y levante el reparo.

Que en relación al reparo por gastos no sustentados fehacientemente del proveedor por el importe de S/ 9 695,00, señala que a fin de acreditar la fehaciencia de los servicios prestados por el citado proveedor, en el procedimiento de fiscalización presentó un cuadro detallado que contiene la facturación cronológica de los servicios, medios de pago utilizados, fechas de cancelación y reporte de actividades, así como fotografías de las obras ejecutadas por el mantenimiento del cableado de energía eléctrica en los diferentes ambientes de la Notaría, de los equipos de aire acondicionado, de la instalación y mantenimiento de equipos de vigilancia, de las impresoras y de otros equipos, precisando que el citado gasto se encuentra registrado en su contabilidad y cumple con el principio de causalidad al haber generado beneficios que contribuyeron a la generación de renta, citando la Resolución N° 165911-3-2010, no obstante la Administración no valoró dicha documentación en la fiscalización, ni en la reclamación, no habiendo aplicado conforme a ley lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario.

Que respecto al reparo por diferencias entre la renta neta registrada y la declarada por el importe de S/ 160 059,00, indica que cumplió con presentar la respectiva declaración jurada rectificatoria aceptando tal diferencia, habiendo pagado la multa correspondiente y fraccionado la deuda omitida, por lo que carece de sustento que la Administración haya mantenido el mencionado reparo.

Que manifiesta que a fin de acreditar la causalidad de los gastos financieros por intereses de préstamos bancarios por el importe de S/ 316 986,00, presentó los cronogramas y depósitos de diversos pagos por los préstamos que realizó en el año 2011, documentación que no fue evaluada por la Administración en el procedimiento de fiscalización, ni en instancia de reclamación, por lo que solicita que este Tribunal revise la citada documentación y deje sin efecto dicho reparo.

Que con relación a las adquisiciones que sustentan costo y/o gasto por las que no se exhibieron medios de pago, por el importe de S/ 26 036,00, señala que la mayoría de los vouchers fueron presentados en fiscalización, que las Facturas N° y emitidas por fueron créditos en el año 2011, y que las Facturas N° y emitidas por e no se terminaron de pagar en dicho año.

Que respecto al reparo por gastos por servicios pertenecientes al ejercicio 2010 por el importe de S/ 9 000,00, indica que los comprobantes de pago que sustentan las operaciones anotadas en el Registro de Compras y Libro Caja y Bancos del ejercicio 2010 emitidos por , constituyen renta diferida, no habiéndose contabilizado el gasto en el ejercicio 2010 debido a que recién fueron entregados y pagados en el año 2011.

Que respecto al gasto por regalías por el importe de S/ 737 490,00, refiere que califica como un gasto deducible para la determinación de la renta neta dado que cumple con el principio de causalidad, conforme con el inciso p) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01499-1-2002, y que adjunta como medio probatorio adicional informes técnicos emitidos por un economista.

Que en relación al gasto por consumo de abarrotes, tortas, licores y canastas no sustentado fehacientemente por el importe de S/ 30 959,00, manifiesta que los abarrotes (bebidas, caramelos y otros) fueron adquiridos como parte del servicio que brinda a sus clientes en la sala de espera y eventos realizados en la misma notaría y en exteriores; que las tortas, empanadas, juanes y vinos eran propios de las celebraciones de los cumpleaños de sus trabajadores en la misma Notaría, realizándose pequeños agasajos que redundan en el bienestar y compromiso de los mismos con su centro de labores; que los panetones, pollo, diversos abarrotes, chocolates y canastas corresponden a las festividades especiales como fiestas patrias, día de la madre y navidad que son actividades de carácter motivacional realizadas en la misma Notaría; que acredita tales celebraciones y festividades mediante las fotografías que adjunta; que



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

los gastos por consumo se destinaron a sus trabajadores que desarrollan sus labores en oficina sin recesos por la continuidad de los servicios notariales, asumiendo los gastos por alimentos.

Que respecto al gasto por comida para animales, veterinario y productos veterinarios señala que fue necesario para la alimentación y cuidado de la salud del perro guardián de la Notaría, conforme con las fotografías que adjunta; en cuanto al gasto por fertilizantes, herramientas agrícolas y transporte de animales indica que fue necesario para cumplir con un servicio social y eventos de la Notaría; y con relación al gasto por compra de insecticidas y materiales de limpieza afirma que resultaba necesario para mantener la desinfección y limpieza del local de la Notaría; en tal sentido, afirma que tales gastos por un total de S/ 12 894,00 cumplen con el principio de causalidad.

Que con relación al reparo por gastos personales, artículos de tocador, libros y folletos no sustentados por el importe de S/ 10 281,00, manifiesta que los citados bienes fueron utilizados en los eventos realizados en la Notaría para bienestar de sus trabajadores.

Que en cuanto al reparo al gasto por consultas médicas, medicinas, análisis, operaciones quirúrgicas y lentes por el importe de S/ 6 046,00, afirma que está sustentado en las recetas y resultados médicos que adjunta, y que fue necesario para mantener la salud del Notario, persona natural con renta empresarial y fuente generadora de la renta, la cual depende de su bienestar.

Que respecto al reparo al gasto por servicios varios tales como publicaciones y avisos publicitarios por el importe de S/ 37 404,00, señala que los servicios notariales como las sucesiones intestadas y títulos supletorios requieren ser comunicados a través de publicaciones en el diario de mayor circulación regional y en el diario oficial del país, por lo que tales gastos son necesarios para la generación de renta, siendo inherentes a la actividad notarial desarrollada.

Que con relación al reparo al gasto por servicios públicos por el importe de S/ 19 282,00, indica que presentó el contrato de arrendamiento celebrado el 1 de abril de 2011 del inmueble ubicado en el _____ donde realiza sus actividades, y que en dicho año la Notaría ocupó todo el inmueble, por lo que costeara los servicios básicos en sus diferentes departamentos hasta el año 2013, en el que se redujo la ocupación del citado inmueble.

Que en cuanto a la Resolución de Multa N° _____ señala que por los fundamentos expuestos debe dejarse sin efecto, precisando que ha sido emitida por un importe mayor al que correspondería, dado que el 50% del tributo omitido asciende a S/ 147 741,00 sin actualizar y a S/ 202 847,00 con actualización, sin embargo, dicho valor ha sido emitido por S/ 295 882,00.

Que mediante escritos ampliatorios¹, el recurrente reitera los argumentos expuestos, precisando que el 24 de julio de 2014, antes de la emisión de la Resolución de Determinación N° _____, presentó declaración jurada rectificatoria mediante PDT 670 N° _____, en la que consignó un mayor monto, el cual no debió considerarse en dicho valor, pues dicha declaración surtió efectos con su presentación, al determinar mayor obligación, conforme con el artículo 88 del Código Tributario; además señala que en aplicación del artículo 125 del Código Tributario se debe valorar el informe técnico emitido por el ingeniero _____ y que dicho medio probatorio es ofrecido como evidencia de sus argumentos, por lo que no le es aplicable el artículo 141 del Código Tributario; respecto al reparo al gasto por los servicios realizados por _____ manifiesta que adicionalmente presenta como sustento el reporte de actividades del citado proveedor.

Que agrega que la Notaría Cisneros es una empresa de servicios notariales de amplia trayectoria en la ciudad de Tarapoto, que inició operaciones en octubre de 1996 y que debido a la naturaleza de sus servicios se vio en la necesidad de utilizar una marca como signo distintivo e imagen de la empresa, por lo que el 15 de junio de 2010 suscribió en calidad de cesionario con _____ en calidad de cedente un contrato de cesión en uso de marca, precisando que dicha marca identifica sus servicios y está presente en todas sus transacciones, comprobantes de pago y otros, siendo reconocida por los usuarios de la región

¹ Presentados el 18 y 21 de agosto de 2015 y 21 y 23 de mayo de 2019 (fojas 3483, 3484, 3494 a 3496 y 3502 a 3527).



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

San Martín por la calidad de los servicios que brinda, y que para seguir manteniendo su posición en la región necesita seguir usando dicha marca, por lo que el indicado gasto por regalías cumple con el principio de causalidad al resultar necesario y razonable, precisando que adjunta copia del resultado del Requerimiento N° emitido a un tercero, el cual acredita que en un caso idéntico la Administración aceptó el gasto por regalías, y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8731-8-2017, 00761-8-2019 y 02962-11-2019.

Que mediante escritos de alegatos², el recurrente reitera los argumentos expuestos, indicando que a fin de sustentar la deducción del gasto por regalías presentó la inscripción del registro de la marca ante el Indecopi, quedando bajo el amparo de la ley por el plazo de 10 años a partir de la fecha de la resolución, y reitera que dicho gasto cumple con el principio de causalidad y que ha presentado un informe técnico emitido por un economista, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08731-8-2017, 02962-1-2019, 00761-8-2019 y 03458-8-2019.

Que respecto al reparo a los gastos financieros por no haberse sustentado su causalidad por el importe de S/ 316 986,00, añade que éste proviene de los préstamos obtenidos en los ejercicios 2003, 2005, 2008 y 2010 del Banco de Crédito del Perú, Banco Continental y Banco Internacional.

Que añade que la Administración ha considerado que no sustentó en forma detallada cada uno de los gastos reparados respecto a su necesidad y motivo, labor que hubiera implicado la contratación de más personal, no habiéndose considerado que no ha tenido ningún despido e incluso contrató más personal para prestar un buen servicio, incrementando sus gastos por concepto de movilidad, mantenimiento y servicios, precisando que en el período auditado no existían los actuales controles electrónicos que permiten vincular un gasto con un centro de costo, que su contabilidad es básica, no habiendo utilizado ningún sistema, y que al igual que el 99% de las empresas no tiene centros de costos y/o gastos en su contabilidad, rigiéndose por el plan contable para la asignación de gastos.

Que finalmente, el recurrente solicita la aplicación del cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario referido a la suspensión de intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 del Código Tributario, hasta que se emita la resolución que de por culminado el presente procedimiento contencioso tributario, así como solicita la aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 03525-2021-PA/TC, y cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04191-8-2023.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización parcial realizada al recurrente reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 al haber determinado gastos que no cumplieron con el principio de causalidad, gastos no fehacientes, adquisición de materiales de construcción cuyo costo fue enviado al gasto, diferencias entre la renta neta registrada y la declarada, adquisiciones que sustentan costo o gasto por las que no se exhibió medio de pago, y gastos pertenecientes al ejercicio 2010; habiendo detectado además la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que indica que mediante el Formulario Virtual PDT 670 N° de 24 de julio de 2014 el recurrente presentó declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, aceptando el reparo por diferencias entre la renta neta registrada y la declarada; además refiere que en la etapa de reclamación el recurrente presentó medios probatorios extemporáneos, por lo que no fueron admitidos conforme con el artículo 141 del Código Tributario.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° (foja 2494) y el Requerimiento N° (fojas 2487 y 2488)³, la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, indicando como

² Presentados el 22 de junio y 11 de julio de 2022, 3 de agosto y 27 de setiembre de 2023 (fojas 3558 a 3578, 3586 a 3588, 3583 y 3584).

³ Dicha carta y requerimiento fueron notificados el 12 de julio de 2013 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2489 y 2495).



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

elementos del tributo a fiscalizar el costo de ventas y gastos, y como aspectos contenidos en los elementos a fiscalizar, todos los aspectos en relación al costo de ventas, y gastos del personal, directores y gerentes, gastos de servicios prestados por terceros, gastos por tributos, gastos administrativos y gastos de ventas en relación a los gastos. Además, emitió el Requerimiento N° y su resultado (fojas 2482 a 2485 y 2432 a 2436)⁴.

Que posteriormente, mediante la Carta N° (foja 2492) y el Requerimiento N° (fojas 2479 y 2480)⁵, la Administración amplió los elementos y aspectos materia del citado procedimiento de fiscalización parcial, señalando como elementos del tributo a fiscalizar los gastos y las adiciones y deducciones consignadas en la declaración jurada, y como aspecto contenido en los citados elementos, los gastos financieros, emitiendo además el Requerimiento N° y su resultado (fojas 2441 a 2477 y 2378 a 2428)⁶; y como resultado del citado procedimiento emitió, entre otras⁷, la Resolución de Determinación N° por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (fojas 2659 a 2665) y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 2668 y 2669).

Que en tal sentido, en el presente caso la controversia consiste en determinar si los valores antes mencionados fueron emitidos conforme a la ley.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (fojas 2661 a 2663)⁸, se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por el importe total de S/ 1 465 529,00 por: (1) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad; (2) Gastos cuya causalidad no fue acreditada en forma fehaciente; (3) Adquisición de materiales de construcción cuyo costo fue enviado al gasto; (4) Diferencias entre la renta neta registrada y la renta neta declarada; (5) Adquisiciones que sustentan costo o gasto por las que no se exhibió el medio de pago correspondiente; y (6) Gastos por servicios pertenecientes al ejercicio 2010.

1. Gastos que no cumplen con el principio de causalidad

Que a fojas 2662 y 2663 se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 al haberse observado los siguientes gastos por no cumplir el principio de causalidad: 1.1) Gastos por adquisiciones de combustible, aceites, lubricantes y repuestos, mantenimiento y reparación de motos y vehículos por S/ 64 450,00; 1.2) Gastos financieros por S/ 316 986,00; 1.3) Gastos por consumo de abarrotos, tortas, licores, canastas y otros por S/ 30 959,00; 1.4) Gastos por compra de comida para animales, agroquímicos, productos veterinarios, insecticidas, fertilizantes, herramientas agrícolas, veterinario, plántones y transporte de animales por S/ 12 894,00; 1.5) Gastos por consultas médicas, medicinas, análisis, operaciones quirúrgicas y lentes por S/ 6 046,00; 1.6) Gastos personales,

⁴ Dicho requerimiento y su resultado fueron notificados el 18 de noviembre y 4 de diciembre de 2013, respectivamente, en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió cada diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2486 y 2432/reverso).

⁵ La citada carta y requerimiento fueron notificados el 5 de diciembre de 2013 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, conforme con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2493 y 2481).

⁶ El citado requerimiento y su resultado fueron notificados el 24 de enero y 24 de julio de 2014, respectivamente, en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió cada diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2478 y 2412/reverso).

⁷ La Administración también emitió la Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 176 del Código Tributario (fojas 2666 y 2667), la cual no ha sido impugnada, conforme se observa de sus recursos impugnativos y escritos ampliatorios y de alegatos (fojas 2686 a 2692, 2697 a 2711, 2729 a 2733, 3315 a 3319, 3400 a 3466, 3483, 3484, 3494 a 3496, 3502 a 3527, 3558 a 3578, 3586 a 3588, 3583 y 3584).

⁸ La Resolución de Determinación N° girada por el 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, fueron notificadas el 23 de octubre de 2014 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (fojas 2670 y 2672).



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

artículos de tocador, libros y folletos por S/ 10 281,00; 1.7) Gastos por servicios públicos por S/ 19 282,00; 1.8) Gastos por servicios varios por S/ 37 404,00; y 1.9) Gastos por regalías por S/ 737 490,00; sustentándose en las observaciones señaladas en el Requerimiento N° y su resultado, y señalando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del 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 dicha ley.

Que la mencionada norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en la Resolución N° 05582-5-2002 este Tribunal estableció que no es suficiente para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 02565-3-2003 y 07111-8-2014, entre otras, este Tribunal ha señalado que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 7527-3-2010, aunque los gastos pudieran ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados a sus beneficiarios, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que en la misma línea, en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; además, en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, se ha indicado que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que según el criterio adoptado en la Resolución N° 04831-9-2012, para efecto de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza.

Que resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino que se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en un período determinado, en un caso específico, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras.

Que según el Comprobante de Información Registrada (foja 3477) y el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 2655), el recurrente es una persona natural con negocio, con nombre comercial Notaría Cisneros, y tiene como actividad económica principal, "actividades jurídicas" (CIIU).



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

1.1. Gastos por adquisiciones de combustibles, aceites, lubricantes y repuestos, mantenimiento y reparación de vehículos

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 2663), se observa que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por no cumplir el principio de causalidad respecto de los gastos por adquisiciones de combustibles, aceites, lubricantes y repuestos, mantenimiento y reparación de motos y vehículos por el importe de S/ 64 450,00, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado, y señalando como base legal el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el literal r) del artículo 21 del Reglamento de la citada ley.

Que en el Punto 04 del Requerimiento N° (foja 2482 y 2483) la Administración señaló que el recurrente registró en su Registro de Compras y Libro Caja comprobantes de pago por concepto de combustibles (gasolina y diesel), aceites y lubricantes, repuestos, mantenimiento y reparación de motos y vehículos, sin embargo según su Registro de Activos Fijos no tenía motos ni vehículos, por lo que le solicitó que indicara: i) en qué unidades de transporte fueron utilizados los citados bienes (especificando número de placa, tipo de combustible y propietario); ii) la relación que tenía con cada uno de los propietarios de las unidades de transporte, presentando documentación que sustente lo afirmado; iii) la categoría a que pertenecen la unidades aludidas, conforme con el literal r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y iv) la relación de tales gastos en la generación de renta y mantenimiento de la fuente, conforme con el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta.

Que en respuesta a lo solicitado (foja 2046), el recurrente señaló que los gastos de combustible corresponden al vehículo de Placa , vinculado con el contrato de leasing que celebró con el Banco Interbank, y que es usado para el desarrollo de sus labores operativas, ya que se destina para la verificación y constatación de hechos, así como para la toma de firmas en diferentes lugares, asistir a licitaciones, sorteos y otros, toda vez que a fin de brindar sus servicios el Notario debe trasladarse y necesita tener a su disposición el indicado vehículo.

Que en el Punto 04 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 2432 y 2433), la Administración dio cuenta de lo señalado por el recurrente, e indicó que el referido vehículo no fue registrado como activo fijo de la Notaría, y si bien se contabilizó el préstamo por el financiamiento con el Banco Interbank y las cuotas de dicho préstamo, no se acreditó que el mencionado vehículo fue utilizado para las actividades propias del negocio.

Que mediante el Punto 01 del Requerimiento N° (fojas 2475 y 2476), la Administración reiteró lo solicitado y que se sustentara la propiedad y/o posesión de los vehículos a los que fueron destinados los gastos por concepto de combustibles, aceites, lubricantes y repuestos, mantenimiento y reparación de motos y vehículos detallados en los Anexos N° 01 y 02 del mencionado requerimiento (fojas 2458 a 2467), precisando en qué unidades de transporte fueron utilizados dichos gastos y la relación que tienen con cada uno de los propietarios, así como la respectiva documentación sustentatoria fehaciente y de fecha cierta.

Que en respuesta a dicho requerimiento, mediante escrito de 10 de febrero de 2014 (fojas 2155 a 2158), el recurrente indicó que cuenta con un leasing financiero con el Banco Interbank en el año 2010, y que entregó el cronograma de pagos y los vouchers de depósito de cada cuota, precisando que el vehículo desarrolla labores operativas de verificación y constatación de hechos, por lo que el Notario lo tiene a su disposición para su traslado a fin de efectuar tomas de firmas en diversos lugares, asistir a licitaciones, sorteos y otros, que son indispensables para la prestación de sus servicios, y en el caso de los gastos en vehículos motorizados, indica que éstos eran sustentados por sus trabajadores, quienes los utilizaban para realizar trámites propios del giro del negocio, y asumían los gastos para luego ser reintegrados por el área de caja.

Que en el Punto 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2426 a 2428), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente, señalando que respecto a los gastos incurridos por el vehículo adquirido mediante leasing financiero aquél debió acreditar el vínculo causal respectivo, dado que dicho vehículo no figuraba como parte de su activo, sin embargo no presentó documentación que acredite que los gastos observados fueron necesarios para la generación de



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

renta; y respecto a los gastos incurridos por las demás unidades de transporte señaló que no constituyen gastos de movilidad, los que están constituidos por los importes que se entregan al trabajador para que pueda trasladarse de un lugar a otro con la finalidad de cumplir labores vinculadas con la actividad del contribuyente, y tampoco el recurrente acreditó la cesión en uso de los referidos vehículos; en tal sentido, se reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por el importe de S/ 64 450,00 por no haberse acreditado la causalidad de los referidos gastos, conforme se detalla en los Anexos 01 y 02 adjuntos a dicho resultado (fojas 2397 a 2411).

Que después de la notificación del Resultado del Requerimiento N°⁹, mediante escrito de 15 de setiembre de 2014 (fojas 2599 a 2614), el recurrente reiteró que mediante leasing financiero adquirió el vehículo con Placa _____ el que está a su disposición para todas las labores de la Notaría, que los gastos observados fueron destinados a dicho vehículo y a vehículos motorizados de los trabajadores de la Notaría, y que adjunta como medios probatorios a fin de acreditar la necesidad de tales gastos una muestra de los comprobantes de venta emitidos por concepto de comprobación de hechos y carta notarial, así como los contratos de cesión en uso de vehículos celebrados con sus trabajadores

y

Que antes que culmine el procedimiento de fiscalización parcial materia de autos¹⁰, la Administración emitió la Carta N° _____ (fojas 2617 a 2623)¹¹, dejando constancia del escrito de 15 de setiembre de 2014 y de la documentación presentada por el recurrente, señalando que no presentó ningún medio probatorio adicional a los presentados en atención al Punto 1 del Requerimiento N° _____, que acreditara la necesidad del uso de los referidos vehículos en el desarrollo de sus actividades, observando además que el vehículo de Placa _____, respecto del cual señaló que celebró contrato de cesión de uso con _____, le pertenecía a _____. Agregó que el recurrente no demostró que los gastos por servicios de mantenimiento y reparación correspondieron a vehículos empleados para la generación de la renta, precisando que en las facturas observadas no se consignó el número de placa del vehículo al que corresponderían los servicios de reparación y los repuestos adquiridos, no habiendo el recurrente presentado documentación que acreditara la entrega de bienes o prestación de servicios por parte de los proveedores y/o informes emitidos por el técnico especialista en el que se detallara la evaluación de los vehículos a reparar; en consecuencia, mantuvo el reparo a los comprobantes de pago detallados en los Anexos 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° _____.

Que el inciso w) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el presente caso¹², señalaba que son deducibles los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 que resulten estrictamente indispensables y se apliquen en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, los siguientes conceptos: (i) cualquier forma de cesión en uso, tales como arrendamiento, arrendamiento financiero y otros; (ii) funcionamiento, entendido como los destinados a combustible, lubricantes, mantenimiento, seguros, reparación y similares; y, (iii) depreciación por desgaste. También serán deducibles los gastos referidos a vehículos automotores de las citadas categorías asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, de acuerdo con la tabla que fije el reglamento en función a indicadores tales como la dimensión de la empresa, la naturaleza de las actividades o la conformación de los activos. Se considera que la utilización del vehículo resulta estrictamente indispensable y se aplica en forma permanente para el desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa, tratándose de empresas que se dedican al servicio de taxi, al transporte turístico, al arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles, así como de empresas que realicen otras actividades que se encuentren en situación similar, conforme a los criterios que se establezcan por reglamento.

⁹ Según el Resumen Estadístico de Fiscalización (foja 2656), el Requerimiento N° _____ fue el último emitido por la Administración en el referido procedimiento de fiscalización parcial.

¹⁰ El artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, señala 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.

¹¹ La citada carta fue notificada el 13 de octubre de 2014 en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo, de conformidad con el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario (foja 2617/reverso).

¹² Antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 1120.



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

Que el inciso r) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, vigente para el presente caso, disponía que para la aplicación del inciso w) del artículo 37 de la citada ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) Se considerará que los vehículos pertenecen a las categorías A2, A3 y A4, de acuerdo con: Categoría A2 de 1,051 a 1,500 cc., Categoría A3 de 1,501 a 2,000 cc. y Categoría A4 más de 2,000 cc.; 2) No se considera como actividades propias del giro del negocio o empresa las de dirección, representación y administración de la misma; 3) Se considera que una empresa se encuentra en situación similar a la de una empresa de servicio de taxi, transporte turístico, arrendamiento o cualquier otra forma de cesión en uso de automóviles si los vehículos automotores resultan estrictamente indispensables para la obtención de la renta y se aplican en forma permanente al desarrollo de las actividades propias del giro del negocio o empresa; 4) Tratándose de vehículos automotores de las categorías A2, A3 y A4 asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de la tabla en función a ingresos netos anuales, según la cual hasta 3,200 UIT le correspondía uno, hasta 16,100 UIT, dos, hasta 24,200 UIT, tres, hasta 32,300 UIT, cuatro, y a más de 32,300 UIT, cinco.

Que en las Resoluciones N° 08281-4-2014, 07068-4-2013 y 03778-3-2010 este Tribunal ha establecido que, para la deducción de gastos por combustible, reparación y mantenimiento, no basta con que se demuestre que los vehículos son de propiedad del contribuyente y que los tiene registrados en su contabilidad como activo fijo, sino que debe acreditarse que tales vehículos fueron utilizados en la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que en el presente caso, la Administración reparó los gastos sustentados en los comprobantes de pago detallados en los Anexos 01 y 02 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 2397 a 2411), emitidos por concepto de combustibles (gasolina y diesel), aceites y lubricantes, repuestos, mantenimiento y reparación de vehículos, por considerar que durante el procedimiento de fiscalización el recurrente no acreditó la causalidad de las aludidas operaciones.

Que de lo expuesto, se observa que el recurrente a efecto de acreditar la causalidad de los gastos antes mencionados, durante la fiscalización presentó copia de la siguiente documentación: (i) los comprobantes de pago observados (fojas 622 a 1563); (ii) el Registro de Compras (fojas 1 a 21); (iii) los Libros Diario, Caja y Bancos, Inventarios y Balances y Activos Fijos (fojas 22 a 93); (iv) el cronograma de pagos emitido por el Banco Interbank por el leasing financiero suscrito con el recurrente (foja 2054); (v) la tarjeta de propiedad del vehículo de Placa (foja 2029); (vi) el contrato de transferencia vehicular por ejercicio de opción de compra de 15 de julio de 2013 otorgado por el Banco Interbank a favor del recurrente (fojas 2030 a 2034); (vii) cartas notariales emitidas a terceros (fojas 2545 a 2571); (viii) comprobantes de pago emitidos a terceros por concepto de "Acta de comprobación de hechos" y "Carta Notarial" (fojas 2572 a 2583 y 2587 a 2598); (ix) contratos de cesión de uso de unidades vehiculares de 1 de enero, 1 febrero y 1 de setiembre de 2011 suscritos por el recurrente con (fojas 2584 a 2586).

Que sobre el particular, cabe señalar que los comprobantes de pago, así como el Registro de Compras no acreditan por sí solos que los respectivos desembolsos cumplan necesariamente con el principio de causalidad, dado que resulta necesario contar con documentación adicional que sustente su relación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente, conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 20928-4-2012, 01534-2-2012 y 08714-5-2017.

Que en cuanto a los libros contables presentados (Libros Diario, Caja y Bancos, Inventarios y Balances y Activos Fijos) debe señalarse que estos contienen información contable elaborada por el recurrente que únicamente daría cuenta del registro de los comprobantes de pago observados, ingreso y salida de dinero e ingreso y salida de bienes, mas no que los bienes y servicios consignados en tales comprobantes hayan sido destinados a la actividad generadora de renta gravada del recurrente¹³, por lo que la citada documentación no resulta suficiente para acreditar la causalidad de los gastos.

¹³ Sin perjuicio de lo indicado, cabe precisar que en el Libro de Activos Fijos (fojas 90 a 93) no se registró el vehículo de Placa S1C-801, que el recurrente habría adquirido mediante el ejercicio de la opción de compra del contrato de leasing.



Tribunal Fiscal

Nº 09831-5-2024

Que el cronograma de pagos emitido por el Banco Interbank por el leasing financiero suscrito con el recurrente, así como el contrato de transferencia vehicular por ejercicio de la opción de compra de 15 de julio de 2013 otorgado por dicho Banco a favor del recurrente y la tarjeta de propiedad del vehículo de Placa ¹⁴, solo sustentan que en dicha fecha aquél habría adquirido el indicado vehículo mediante el ejercicio de la referida opción de compra; no obstante, estos documentos por sí solos no acreditan la causalidad de las operaciones observadas, dado que no existen elementos de juicio que permitan establecer a esta instancia que los bienes adquiridos y servicios recibidos sustentados en los comprobantes de pago materia de reparo hayan estado destinados a las actividades gravadas del recurrente.

Que las copias de las facturas emitidas por concepto de "Acta de comprobación de hechos" o "Carta Notarial" y las copias de las cartas notariales presentadas, únicamente sustentarían determinados servicios prestados por el recurrente, más no acreditan que para el cumplimiento de tales servicios fuera necesario utilizar los referidos vehículos, y además aquél no proporcionó documentación alguna que permita acreditar que los bienes y servicios detallados en los comprobantes de pago observados fueron efectivamente destinados a dichos vehículos y que estos, a su vez, fueron utilizados para la generación de la renta y/o el mantenimiento de su fuente productora.

Que con relación a las copias de los contratos de cesión de uso celebrados el 1 de enero, 1 de febrero y 1 de setiembre de 2011, según los cuales y cedieron en uso al recurrente sus motocicletas de Placas y respectivamente, estableciendo, entre otros, que éste se comprometía a cubrir los costos de combustible y mantenimiento durante un período de 5 años; cabe indicar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 4832-3-2005, 10579-3-2009 y 05916-10-2022, entre otras, un contrato escrito solo evidencia un acuerdo de voluntades y únicamente representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, más no acredita que tal adquisición o servicio se haya efectuado, debiéndose agregar que aunque los citados contratos de cesión en uso establecían la obligación del recurrente de asumir los gastos de combustible y mantenimiento de tales vehículos, éste no proporcionó documentación alguna que permitiera acreditar que los bienes y servicios detallados en los comprobantes de pago observados fueron efectivamente destinados a dichos vehículos y que estos, a su vez, fueron utilizados para la generación de la renta y/o el mantenimiento de su fuente productora.

Que de la verificación efectuada en la presente instancia se aprecia que durante la fiscalización el recurrente no presentó documentación que acreditara que los referidos vehículos formaron parte de su activo fijo y fueron utilizados en actividades propias del giro del negocio, dado que no presentó documentación que sustentara las labores efectuadas con dichos vehículos, tales como informes de las actividades en las que habrían sido utilizados, un libro o bitácora de control de salidas donde se identifique al vehículo, se registre la fecha, hora, el propósito del viaje y el destino, debidamente firmado por el Notario o el personal autorizado; o reportes que detallen los servicios realizados, entre otros documentos que puedan corroborar su empleo en las actividades relacionadas con el giro del negocio, debiendo reiterarse que los comprobantes de pago de los servicios brindados por la Notaría no acreditan que el recurrente haya utilizado los mencionados vehículos para realizar dichas operaciones. Asimismo, las afirmaciones del recurrente, por sí solas, no son suficientes para acreditar el uso que se habría dado a los vehículos.

Que en consecuencia, el recurrente no ha presentado los medios probatorios pertinentes y suficientes que acrediten la relación de causalidad de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago observados, por lo que el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto al alegato del recurrente referido a que la causalidad debe ser entendida en sentido amplio, cabe señalar que en el presente caso el reparo no se sostiene tomando en consideración un criterio restrictivo del principio de causalidad, sino debido a que el recurrente no acreditó que las erogaciones realizadas durante el ejercicio materia de fiscalización eran necesarias para producir la renta y/o mantener su fuente productora, por lo que no corresponde amparar el citado alegato.

¹⁴ Que consigna las características del citado vehículo y como propietario a un tercero.