



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

EXPEDIENTE N° 14432-2010
INTERESADO
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 4 de mayo de 2018

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 1060140003490/SUNAT de 27 de julio de 2010, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007439, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2008, y las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916, giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que las pruebas presentadas en la instancia de reclamación no constituyen medios probatorios que hayan sido requeridos expresamente por la Administración en el procedimiento de fiscalización, por el contrario, son nuevas pruebas que debieron ser meritadas por el auditor a efectos de emitir pronunciamiento sobre su recurso impugnativo. Agrega que mediante el punto 4 del Requerimiento N° 1022090000935, la Administración le solicitó la presentación de comprobantes de pago, notas contables, copias de cheques, registros contables y estados bancarios, mas no requirió expresamente la documentación presentada en su escrito de reclamación y en su escrito ampliatorio, por lo que no resulta aplicable el artículo 141° del Código Tributario, máxime si en el caso de autos, las resoluciones de determinación impugnadas no contienen la deuda tributaria por pagar o afianzar. Invoca los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 489-2-1999 y 11526-4-2009. Asimismo, anota que no puede considerarse como deuda a la contenida en las resoluciones de multa impugnadas, debido a que estas derivan de las resoluciones de determinación en las cuales no se ha establecido ninguna deuda.

Que respecto a la observación efectuada al crédito fiscal por operaciones en las cuales no se acreditó la necesidad y/o vinculación respecto de las operaciones gravadas o no utilizaron medios de pago, alega que durante el procedimiento de fiscalización y la etapa de reclamación ha cumplido con presentar argumentos que demuestran que las adquisiciones de bienes y servicios consignados en los comprobantes de pago acotados se vinculan claramente con sus operaciones, por lo que al encontrarse conforme al principio de causalidad, los reparos formulados deben ser levantados.

Que posteriormente, mediante escrito ampliatorio de su recurso de apelación (fojas 1627 a 1648), la recurrente se reafirma en los argumentos antes planteados, a la vez que invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2407-2-2003 con la finalidad de que se considere que no resulta aplicable el artículo 141° del Código Tributario para la admisión de medios probatorios.

Que con relación al reparo al crédito fiscal por facturas emitidas por concepto de transporte y alimentación, anota que otorga almuerzo a todos sus trabajadores, el mismo que es preparado en sus instalaciones con la finalidad de brindar mayor incentivo y condiciones mínimas para las labores del trabajador dedicado a las labores de agricultura. Por otro lado, respecto al servicio de transporte, refiere que considerando que su fundo se encuentra ubicada a una gran distancia de la ciudad de Ica, resultaba necesario proveer el transporte a sus trabajadores a fin de garantizar la prestación de labores en su fundo; por tanto, manifiesta que estos beneficios a sus trabajadores eran indispensables y así evitaba que aquellos se fueran a laborar a otras empresas de Ica que se dedican a la misma actividad económica, lo que puede ser corroborado por la Administración.

Que con relación al reparo del crédito fiscal por las facturas emitidas por por concepto de medicinas, bajo el sustento de que no se habría acreditado que los desembolsos realizados hayan sido

¹ Hoy, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

destinados al gerente general de la empresa y que hayan sido entregados a los trabajadores, ni tampoco se habría acreditado las circunstancias o urgencias que obligaron a efectuar tales gastos por medicinas; no obstante, refiere que es desproporcionado que la Administración pretenda solicitar documentación por cada elemento de una operación determinada, dado que resulta imposible su cumplimiento al ser una actividad cotidiana de la empresa, y que el tratar de hacerlo conllevaría a incurrir en costos prohibitivos para su actividad empresarial, en tal sentido, solicita que se levante dicho reparo.

Que en cuanto al reparo al crédito fiscal por concepto de un viaje al Estado de Hawaii, manifiesta que es desproporcionado y carente de sentido que se solicite el sustento de coordinaciones realizadas en dicho estado, por cuanto de ese lugar proviene el financiamiento de capital para la empresa, en ese orden de ideas, alega que fue necesario que el gerente de operaciones realice tal viaje para coordinar temas vinculados con el aludido financiamiento.

Que con relación al reparo al desembolso por el alojamiento en el _____ contenida en la Factura N° 001-1290, aduce que corresponde al alojamiento de su contador en la ciudad de Lima, quien viajó a la capital, debido a la necesidad de verificar la documentación correspondiente a sus actividades económicas, esto es, verificar la documentación requerida para nuestra primera exportación se encuentre completa. Respecto al reparo de diversas facturas por concepto del servicio de veterinaria emitidas por la _____ indica que corresponden a la atención del perro guardián que se encuentra en su fundo, de modo que considera abusivo que se desconozca el gasto por la supuesta falta de acreditación de la existencia de dicho animal en su fundo.

Que con referencia a las facturas emitidas por la adquisición de combustible, menciona que la Administración está desconociendo un gasto que es usual bajo el fundamento de una supuesta falta de documentación cuya exigencia es carente de sentido al exigir que se demuestre a qué vehículo se destinó el combustible adquirido. En cuanto a la Factura N° 001-0068150 emitida por el proveedor _____

anota que se encuentra referida a servicios de embalaje, la venta de sacos masivos y el servicio de manipuleo, los cuales resultan razonables para su actividad económica consistente en la 'exportación de páprika seca, de modo que el mencionado gasto se encuentra conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Finalmente, refiere que la Factura N° 001-19522 emitida por _____ corresponde a una cena de negocios que mañtuvo con potenciales clientes, el mismo que constituye un gasto usual en la empresa.

Que por su parte, la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente estableció reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por los periodos enero a diciembre de 2008, entre otras observaciones², así como por la determinación del porcentaje de crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas octubre y noviembre de 2008, por diferencias entre lo registrado en el Registro de Compras y lo declarado en sus declaraciones juradas de enero a mayo y julio de 2008 y por no acreditarse la causalidad del gasto respecto a los comprobantes de pago de compras de enero a agosto y octubre a diciembre de 2008, los cuales se encuentran arreglados a ley, en virtud de los cuales se emitieron las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007439, giradas por saldo a favor de dicho tributo y periodos.

Que refiere que las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916 fueron emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las anotadas resoluciones de determinación, por lo que teniendo en cuenta que se han levantado algunos reparos y se han mantenido otros, se procedió a su reliquidación determinando que la recurrente cometió la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, a la vez que menciona que las deudas contenidas en dichos valores fueron compensados con el saldo a favor materia de beneficio pendiente de cobro, por lo que se encuentran emitidas por el importe de S/ 0,00.

² Asimismo, la Administración declaró fundada la reclamación en el extremo referido al reparo al débito fiscal por diferencias entre las facturas emitidas y las guías de remisión por venta de productos a clientes y al crédito fiscal por servicios de agua potable y energía eléctrica, los cuales fueron levantados, no siendo materia de análisis.



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 090103151940-01 SUNAT (foja 1276) y Requerimiento N° 1022090000700 (fojas 732 a 734), notificados el 7 de setiembre de 2009*, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2008, según Orden de Fiscalización N° 090103151940 (foja 1278).

Que como resultado de la aludida fiscalización se reparó, entre otros⁴, el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas del período julio de 2008 por la no utilización de medios de pago, y de los meses de enero a agosto y octubre a diciembre de 2008 por no acreditarse la causalidad del gasto respecto a los comprobantes de pago de compras, por la determinación del porcentaje de crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (100%) de octubre y noviembre de 2008, por diferencias entre lo registrado en el Registro de Compras y lo declarado en sus declaraciones juradas de enero a mayo y julio de 2008, y se verificó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007435, 104-003-0007437 a 104-003-0007439 (fojas 1301 a 1303, 1305 a 1312) y las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916 (fojas 1289 a 1298).

Que debe indicarse que respecto al Impuesto General a las Ventas de setiembre de 2008 por el cual se giró la Resolución de Determinación N° 104-003-0007436 (foja 1304), la Administración no efectuó ningún reparo ya sea por el débito y/o crédito fiscal de dicho período, conforme se aprecia del Anexo N° 1 a 4 de dicha resolución de determinación impugnada (fojas 1233 a 1236); sin embargo, si considera el arrastre del saldo a favor de los períodos anteriores.

Que ahora bien, atendiendo a que la recurrente no ha expuesto argumento adicional ni ofrecido medios probatorios destinados a desvirtuar los reparos por la determinación del porcentaje de crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (100%) de octubre y noviembre de 2008, y por las diferencias entre lo registrado en el Registro de Compras y lo declarado en sus declaraciones juradas de enero a mayo y julio de 2008, y de su revisión se observa que se encuentran arreglados a ley, corresponde mantener dichos reparos.

Que estando a lo expuesto, la controversia en autos se centra en establecer si los demás reparos que sustentan la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007435, 104-003-0007437 a 104-003-0007439 y las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916, así como la reliquidación contenida en la Resolución de Determinación N° 104-003-0007436, se encuentran arreglados a ley.

No utilización de medios de pago

Que del Anexo N° 4.2 de la Resolución de Determinación N° 104-003-0007434 (fojas 1228, 1231 y 1306), girada por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2008, se observa que la Administración formuló reparos al crédito fiscal por no acreditar la utilización de los medios de pago, por la suma de S/ 16 023,49, según el Requerimiento N° 1022090000935 y su resultado.

Que el artículo 3° del Texto Único Ordenado de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, señala que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4° se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5°, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Notificado mediante acuse de recibo (fojas 735 y 1277), en el domicilio fiscal de la recurrente (según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente, que obra a foja 1671), conforme con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, según el cual la notificación de los actos administrativos se podría realizar por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y el acuse de recibo debía contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Debe estarse a lo indicado en la Nota al Pie de Página N° 2.

⁵ Considerando además lo indicado en la Nota al Pie de Página N° 2.



Tribunal Fiscal

03466-8-2018

Que el artículo 4º de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N° 975, dispone que el monto a partir del cual se deberá utilizar medios de pago es de tres mil quinientos nuevos soles (S/ 3 500,00) o mil dólares americanos (US\$ 1 000,00).

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

Que el artículo 8º del referido dispositivo prevé que para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o Créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios. Para lo cual se deberá tener en cuenta, adicionalmente en el caso de créditos fiscales o saldos a favor utilizados en la oportunidad prevista en las normas sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto de Promoción Municipal, la verificación del medio de pago utilizado se deberá realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que generó el derecho. En caso que el deudor tributario hubiera utilizado indebidamente gastos, costos o créditos, o dichos conceptos se tomen indebidos, deberá rectificar su declaración y realizar el pago del impuesto que corresponda. De no cumplir con declarar y pagar, la SUNAT en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario procederá a emitir y notificar la resolución de determinación respectiva.

Que de acuerdo con las normas antes glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a aplicar crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que mediante el punto 4 del Anexo 1 al Requerimiento N° 1022090000935 (fojas 1160 y 1161), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los medios de pago utilizados para la cancelación de las facturas de adquisición detalladas en el Anexo N° 5 de dicho requerimiento, entre las cuales, se encuentra la Factura 163 N° 0001399, emitida por el proveedor por un valor de la operación de S/ 84 334,16 y un Impuesto General a las Ventas de S/ 16 023,49.

Que mediante escrito de 11 de noviembre de 2009 (fojas 1040 a 1054), en atención al referido requerimiento, la recurrente señaló, entre otros, que la aludida factura fue cancelada con Cheque N° 8527904 de 31 de julio de 2008.

Que mediante el punto 4 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 1022090000935 (fojas 1143 a 1146), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente así como de la documentación presentada, concluyendo que respecto a la Factura 163 N° 0001399, la recurrente no acredita la cláusula referida en el artículo 5º de la Ley N° 28194, por lo que resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 8º de la mencionada ley, reparando el crédito fiscal ascendente a S/ 16 023,49.

Que en el presente caso, la Factura 163 N° 0001399 fue emitida conforme con el siguiente detalle:

Périodo	Factura N°	Razón Social	Base Imponible LJS\$6	IGV US\$	Total US\$	Foja
07-2008	163- 0001399		29 873,95	5 676,05	35 550,00	1111

Que se aprecia que la operación de compra materia de observación, fue pactada por un importe que supera el límite establecido en la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, esto es, US\$ 1 000,00, por lo que conforme con esta, la recurrente se encontraba obligada a efectuar su

® Cabe señalar que las partes no cuestionan el tipo de cambio aplicado lo que dio lugar a un valor de compra de S/ 84 334,16 y un IGV de S/ 16 023,49.



Tribunal Fiscal

NO03466-8-2018

cancelación mediante cualquiera de los medios de pago establecidos en el artículo 5º de las normas de bancarización antes citadas.

Que con relación a la operación descrita en la factura antes indicada no se advierte la utilización de algún medio de pago según lo establece la Ley N° 28194, y si bien la recurrente señala la utilización del Cheque N° 8527904, no obra en autos dicho cheque para evaluar si este cumplía con los lineamientos señalados en el artículo 5º de la aludida ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo'.

Que no está demás precisar que ni en la etapa de reclamación ni en la apelación la recurrente adjuntó el indicado cheque o algún medio probatorio sobre la utilización de algún medio de pago respecto a la operación descrita en la factura observada.

Causalidad

Que de los Anexos N° 3, 4 y 4.2 de las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007435 y 104-003-0007437 a 104-003-0007439 (fojas 1226 a 1231, 1233 y 1234), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a agosto y octubre a diciembre de 2008, por no acreditarse la causalidad de diversos gastos, al amparo del inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que el artículo 18º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950a, aplicable al caso de autos, establecía que el crédito fiscal estaba constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldara la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el inciso a) del referido artículo precisaba que solo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto.

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

Que el último párrafo del citado artículo de la aludida ley, modificado por la Ley N° 28991, precisó que para efecto de determinar si los gastos eran necesarios para producir y mantener la fuente, estos debían ser normalmente para la actividad que generara la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que según las normas glosadas, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta y que se pueda utilizar el crédito fiscal correspondiente a este, debe de cumplir con el "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

Considerando que la recurrente no ha acreditado la utilización de medios de pago, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre la otra observación realizada a la operación descrita en dicho comprobante de pago (causalidad), ya que aun en el supuesto que no hubiera procedido esto último, se mantendría el reparo al crédito fiscal por el no empleo de medio de pago.

Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 3 de febrero de 2004

© Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010, 10673-1-2013 y 02463-2-2009, entre otras.

Que este Tribunal en la Resolución N° 00657-4-1997 ha señalado que para aplicar como crédito fiscal el Impuesto que gravó las adquisiciones, debe existir una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, lo que otorga el carácter de necesario al gasto incurrido.

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 5154-8-2013, entre otras, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 07840-3-2010 y 07111-8-2014, entre otras, que la relación de causalidad debe encontrarse sustentada, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, sus beneficiarios, y en la misma línea, en las Resoluciones N° 4667-1-2009 y 15800-1-2012, entre otras, este Tribunal confirmó los reparos de la Administración referidos al principio de causalidad, dado que el contribuyente no sustentó con la documentación correspondiente el cumplimiento del aludido principio; a su vez, en las Resoluciones N° 7527-3-2010 y 13388-4-2013, entre otras, ha señalado que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que de otro lado, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que por lo tanto, de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente, debiendo, entre otros, acreditarse fehacientemente el destino de tales gastos.

Que mediante el punto 4 del Anexo 1 al Requerimiento N° 1022090000935 (fojas 1160 y 1161), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, legal y con documentación suficiente y competente las observaciones realizadas a los comprobantes de pago que otorgan derecho al crédito fiscal y que se encuentran anotados en el Registro de Compras, las cuales se detallan en el Anexo 5 adjunto al presente requerimiento (fojas 1151 a 1156). Asimismo, solicitó que, a efectos de sustentar la operación por escrito, explicar a la vinculación, necesidad y/o causalidad del desembolso respecto de las operaciones gravadas con el impuesto, para lo cual debía adjuntar copias, selladas y firmadas por el representante legal, de las facturas, guías (remitente y transportista), vouchers, notas contables, comprobantes de caja, comprobantes de diario, medios de pago utilizados para la cancelación, libros y/o registros contables donde se encuentren anotadas tales operaciones, los estados de cuentas bancarias, comprobantes de pago por el flete pagado por el transporte del bien, y cualquier otro documento que a juicio del contribuyente acreditara sus afirmaciones. Adicionalmente, debía indicar la cuenta contable utilizada para el registro de esas operaciones con las correspondientes transferencias a cuentas de costos y/o gastos, de ser el caso.

Que mediante escrito de 11 de noviembre de 2009 (fojas 1040 a 1054), en atención al referido requerimiento, la recurrente señaló, entre otros, que los gastos por concepto de traslado de personal al fundo de la empresa realizado por

refiere que



Tribunal Fiscal

N° 03466•8•2018

estos se han realizado como consecuencia de las normas implantadas por el Ministerio de Trabajo, el cual establece que los trabajadores de las empresas agrícolas no deben ser trasladados en camiones o tractores, por tal motivo, se solicitó los servicios de movilidad para transportar el personal a su fundo, de modo que tales gastos cumplen con lo dispuesto por el principio de causalidad.

Que asimismo, la recurrente señaló que: i) Por la adquisición de combustible (refiere que es destinado a las unidades de transporte que tiene la empresa y que son utilizados por su gerente para coordinar con las agencias de aduanas, en la agencia marítima del Callao sobre las exportaciones que van a ser embarcadas y en qué naviera serán trasladados sus productos exportables, por lo que dichos gastos son necesarios para sus actividades durante el ejercicio 2008, ii) Por los gastos referidos al proveedor (refiere que corresponden al pago de la renta básica mensual que se paga por el servicio de larga distancia, iii) Por los gastos por consumo de almuerzo de sus trabajadores cuyos proveedores eran

(indica que fue otorgado a todos sus trabajadores, el cual fue elaborado en su propio fundo, a efectos de brindar un mayor incentivo al trabajador agrario, por lo que de igual modo, se encuentran conforme al principio de causalidad, iv) Por los gastos por concepto de veterinaria (señala que son destinados para el perro guardián que tiene en su fundo, v) Por los gastos de alojamiento, aduce que fueron realizados por su contador, con la finalidad de realizar los trámites ante las agencias de aduanas, Cámaras de Comercio y Aduanas del Callao y en el Terminal marítimo del Callao, vi) Por los gastos por boticas y clínicas cuyos proveedores fueron

(manifiesta que fueron destinados a su gerente y un trabajador debido a un accidente de trabajo, vii) Por el gasto contenido en las Facturas N° 001-19522, 001-9232 y 001-003 emitidas por (anota que están referidas a atenciones y celebraciones, por lo que cumple con el principio de causalidad, y viii) Por el gasto por el pasaje aéreo emitido por el proveedor l (menciona que se realizó por el traslado de su gerente de operaciones () con el objeto de realizar acciones de coordinación con posibles clientes, para la exportación al mercado norteamericano del producto que exporta (aji paprika), lo que constituye un gasto necesario para poder exportar sus productos en el mercado externo.

Que mediante el punto 4 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 1022090000935 (fojas 1143 a 1146), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente así como de la documentación presentada, concluyendo que; que con relación a las facturas emitidas por los proveedores (por servicio de traslado del personal al fundo de la empresa, indica que la recurrente no acreditó quiénes fueron los beneficiarios del referido servicio, ni tampoco ha acreditado que el mismo haya tenido como finalidad el traslado de sus trabajadores a efectos que pudieran realizar sus labores y tampoco acredita que hubiese alguna obligación para brindarle este servicio a los trabajadores; en cuanto al reparo de los comprobantes de pago emitidos por el proveedor (local ubicado en la ciudad de Lima, por la adquisición de combustible Diésel 2, anota que la recurrente no acreditó la necesidad de estos desembolsos respecto de las operaciones gravadas con el impuesto, ya que las oficinas de la recurrente se encuentran ubicadas en Ica, tampoco acreditó que haya estado en contacto con clientes y/o potenciales clientes en la ciudad de Lima o que estuviera realizando alguna gestión necesaria para la empresa en dicha localidad, a la vez que refiere que la recurrente no mantiene ningún establecimiento permanente en la ciudad de Lima; y respecto al gasto por el servicio de larga distancia internacional referido al proveedor (indica que la recurrente no acreditó que se encuentren vinculados a la generación de ingresos gravados con el impuesto, ya que no identifica con qué clientes contactaba a efectos de poder colocar los bienes producidos.

Que respecto al reparo de las facturas emitidas por los proveedores (correspondientes a adquisición de víveres para la preparación de almuerzo para todos los trabajadores, menciona que la recurrente no acreditó que los beneficiarios, efectivamente, hayan sido los trabajadores de la empresa, entre otro; respecto a observación de las facturas emitidas por el proveedor (correspondientes a gastos de veterinaria, manifiesta que se mantiene debido a que la recurrente no acredita



Tribunal Fiscal

N° 03466•8-2018

que estos desembolsos hayan sido destinados al perro guardián del fundo, no acreditándose adicionalmente la adquisición del perro destinado a la guardianía; en cuanto a las Facturas N° 005-2217, 005-2413, 005-2518, 005-2589 y 005-2765 emitidas por Factura N° 2685 emitida por

Facturas N° 001-1457 y 001-3143 emitidas por y Factura N° 224-423 emitida por se mantiene, por cuanto la recurrente no acredita que estos desembolsos hayan sido destinados al gerente general de la empresa y a los trabajadores

tampoco acredita las circunstancias o urgencia que obligaron a realizar estos desembolsos; con relación a la Factura N° 001-19522 emitida por y Factura N° 001-9232 emitida por

aduce que la recurrente no acredita que se haya realizado atenciones a sus clientes y tampoco que se haya realizado celebraciones a favor de sus trabajadores y finalmente respecto al Documento N° 34918 emitida por

por concepto de pasaje aéreo ruta Lima — Los Ángeles — Hawaii — Los Ángeles — Lima, señala que la recurrente no ha presentado documentación alguna que acredite que se hayan realizado coordinaciones con posibles clientes para la exportación al mercado norteamericano de su producto. En ese sentido, reparó el crédito fiscal correspondiente a los mencionados comprobantes de pago, detallados en el Anexo N° 2 de dicho resultado (fojas 1138 a 1141), al considerar que la recurrente no sustentó que los gastos cumplieran con el principio de causalidad, ya que no se acreditó su necesidad así como su destino, al amparo del inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se aprecia de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, la Administración reparó el crédito fiscal correspondiente a los documentos observados, referidos a gastos por: i) Servicio de larga distancia internacional, ii) Bienes y servicio médico, iii) Consumos, iv) Hospedaje, v) Servicio de traslado de personal, vi) Servicio de veterinario, y vii) Viaje; principalmente, al considerar que la recurrente no acreditó que los bienes y servicios adquiridos fueron destinados a la generación de renta gravada o mantenimiento de su fuente, esto es, el destino del gasto por concepto de los bienes y servicios adquiridos, así como la necesidad de tales gastos.

Que a fin de acreditar la causalidad de los gastos por concepto de la adquisición bienes y/o servicios la recurrente presentó copia de diversos comprobantes de pago observados (fojas 1111 y 1387 a 1432) y el Registro de Compras de los períodos enero a diciembre de 2008 (fojas 600 a 651).

> Reparó por el servicio de larga distancia referente al proveedor .

Obra a fojas 322 a 324 el Comprobante de Información Registrada de la recurrente según el cual se dedica a las actividades de comercio exterior como exportador. A su vez, en el Informe de Auditoría (fojas 1243) se establece que se dedica a la producción y venta de páprika seco y/o fresco y que es un exportador.

Que asimismo, obran a fojas 671 a 698, declaraciones únicas de aduanas — exportación definitiva- y factura emitidas por la recurrente a clientes de USA y South África. También se observa de las declaraciones juradas presentadas durante el año 2008 que consigna información en ventas internas y exportaciones (fojas 64 y 65).

Que la recurrente ha señalado que el pago al citado proveedor corresponde a una renta básica mensual por el servicio de larga distancia, lo cual se verifica de la documentación proporcionada (fojas 754 a 762), y atendiendo a la actividad desarrollada durante el periodo fiscalizado (exportaciones) resultaba necesario que la empresa contará con el servicio de larga distancia para efectos del desarrollo de sus actividades, lo cual se ha verificado en los considerandos precedentes, correspondiendo que se levante el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo señalado por la Administración de la documentación proporcionada, se advierte las actividades desarrolladas por la recurrente y la identificación de clientes del exterior, por lo que resultaba razonablemente efectuar contactos siendo un medio la vía telefónica.

➤ Reparó por servicio de veterinario, la recurrente afirma que corresponde a la atención del perro guardián que se encuentra en su fundo.



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

Que obran a fojas 991 a 996 los comprobantes de pago emitidos por el proveedor por un total de valor de adquisición S/ 492,45 e Impuesto General a las Ventas de S/ 93,55, por concepto de baños medicados, consulta y alimentos para mascota.

Que como se señaló anteriormente, la recurrente se dedica a la producción y venta de páprika seco y/o fresco, y posee un predio agrícola ubicado en el declarado ante la Administración como un establecimiento anexo (fojas 1243 y 322 a 324).

Que atendiendo a que la actividad de la recurrente es el cultivo (producción) así como la venta, y dado que tiene en su poder un predio agrícola, se justifica que tuviera vigilancia y, en ese sentido, resultaba necesario que fuera efectuado por un perro guardián, debiendo precisarse que la tenencia de dicho animal puede ser consecuencia de formas distintas a la compra, por lo que, si bien no se observa algÚn documento de la propiedad del perro, ello no implica la no existencia de dicho animal ni el desarrollo de la función, más aun si resulta lógico y proporcional el gasto efectuado, correspondiendo que se levante el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

➤ Reparos por el servicio de alojamiento consignado en la Factura N° 001-1290 — Hostal Sam E.I.R.L.

Que a fin de acreditar la adquisición de dicho servicio la recurrente presentó copia del Registro de Compras del período mayo de 2008 en donde consignó el gasto contenido en la Factura N° 001-1290 emitido por de 29 de abril de 2008 (foja 635).

Que segÚn el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 1022090000935, la Administración dejó constancia que respecto a las Facturas N° 001-1288 y 001-1292 emitidas por se procedió a levantar las observaciones por cuanto corresponden a gastos realizados a efectos de realizar los trámites para la exportación de los bienes producidos, y mantuvo dentro los comprobantes reparados a la Factura N° 001-1290, bajo el sustento del inciso a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que la recurrente ha señalado que el gasto contenido en la Factura N° 001-1290 emitido por el referido proveedor corresponde al alojamiento de su contador en la ciudad de Lima, quien viajó a la capital a efectos de verificar la documentación correspondiente a sus actividades económicas.

Que si bien la Administración repara la adquisición de dicho servicio, toda vez que no estaría conforme con el principio de causalidad, cabe señalar que contrariamente a lo afirmado por aquella, se aprecia que el referido servicio de alojamiento resultaba necesario para la recurrente, tal como aquella lo manifiesta e inclusive la propia Administración lo reconoce al momento de levantar la observación a las Facturas N° 001-1288 y 001-1292 emitidas por el mismo proveedor y que se encuentran referidas igualmente al servicio de alojamiento; por tanto, dicho gasto se encuentra realizado en virtud al principio de causalidad y por ende, otorga el derecho a la recurrente de poder utilizarlo como Crédito fiscal en el período de abril de 2008.

Que no está demás precisar que según las declaraciones juradas efectuadas por la recurrente se advierte que tuvo exportaciones embarcadas en el período abril de 2008 (foja 65), por lo que se justifica gestiones aduaneras en la ciudad de Lima en dicho mes.

Que por lo expuesto, se encuentra acreditada la causalidad del gasto realizado por el servicio de alojamiento contenido en la Factura N° 001-1290, correspondiendo que se levante el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, en cuanto a sustentar los reparos por de diversos bienes y servicio médico (combustible, comida, bebidas, medicinas, servicio médico), por consumo, por el servicio del traslado del personal, y por viaje, no basta con contar con el comprobante de pago de la operación y el registro de este; a su vez, no se advierte que la recurrente haya proporcionado documentación que le permita a este Tribunal determinar la forma en la que dichos gastos cumplirían con el principio de causalidad (necesidad y destino), siendo que no resultaba suficiente que se efectuara afirmaciones al respecto, sino que esta se encontraba obligada a acreditar su dicho, así respecto de los reparos bajo análisis se verifica lo siguiente:

9



Tribunal Fiscal

N° 03466-8•2018

- Reparos por adquisición de diversos **bienes y servicio médico para uso personal** (combustible, comida, bebidas, medicinas, servicio médico, entre otros), la recurrente menciona que tales gastos fueron destinados a su gerente y a trabajadores, por lo que resulta desproporcionado que la Administración le solicite documentación por cada operación; no obstante, la recurrente no ha presentado documentación que respalde sus afirmaciones a efectos de acreditar el destino de dichos gastos en su actividad productiva, como pudo ser un reporte de recepción de la comida, bebidas y medicinas por parte de los trabajadores, informe médico donde se consigne al trabajador de la recurrente que tuvo la calidad de paciente del centro de salud en donde le brindaron los servicios médicos, así como documentación que acredite el destino del combustible en algún vehículo de la recurrente, y que con ello efectuó actividades generadoras de renta.
- Reparos por consumo, la recurrente indica que tales gastos se produjeron por la preparación del almuerzo en su fundo y que fue realizado con la finalidad de incentivar a sus trabajadores en sus labores; sin embargo, del expediente no se verifica documentación que acredite el destino del gasto, siendo que pudo haber presentado correspondencia o documentación sobre los trabajadores que consumieron los referidos almuerzos, listado de los trabajadores beneficiados, entre otra documentación que avale su dicho.
- Reparos **por el servicio del traslado del personal**, la recurrente refiere que este gasto corresponde al traslado del personal debido a que su fundo se encuentra alejado de la ciudad de Ica; no obstante de la documentación que corre en autos no se aprecia la exhibición y/o documentación que acredite dicha afirmación, a los efectos pudo presentar el listado de los trabajadores por centro de trabajo, documentación que acredite el control de la entrada y salida del citado personal, reportes y/o informes emitidos por los trabajadores sobre las incidencias y/o labores realizadas, entre otros.
- Reparos por viaje, la recurrente señala que corresponde al gasto por el viaje al estado de Hawaii, de donde proviene su financiamiento de capital, por lo que considera desproporcionado y carente de sentido que se solicite el sustento de coordinaciones realizadas durante el viaje, no obstante, aquella no presentó documentación que permita acreditar las coordinaciones efectuadas en dicho estado que le hayan permitido obtener financiamiento para ella, tal como lo afirma, así como tampoco acredita documentariamente que se haya contactado con clientes o potenciales clientes de su actividad económica, pese a que la Administración mediante el Requerimiento N° 1022090000935 le solicitó que sustentara la causalidad de dicho gasto, pudiendo haber presentado correspondencia, cartas, informes o cualquier otra documentación que permita verificar la necesidad del referido gasto.

Que de lo expuesto, se observa que la recurrente solo ha proporcionado comprobantes de pago relacionados a la adquisición de los referidos bienes y servicios, y el registro de compras, siendo que de su revisión no se advierte mayor detalle, ni se ha presentado mayor documentación que permita a este Tribunal verificar si los gastos objetados cumplen con el principio de causalidad.

Que en consecuencia y dado que la recurrente no ha acreditado sus afirmaciones se tiene que dicho aspecto del reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley y, por ende, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo, esto es, en lo que corresponde a los reparos de diversos bienes y servicio médico (combustible, comida, bebidas, medicinas y servicio médico), por consumo, por el servicio del traslado del personal, y por viaje.

Que por lo expuesto, teniendo en cuenta que algunos reparos se han levantado (por el servicio de larga distancia, por el servicio de veterinario y por el servicio de alojamiento consignado en la Factura N° 001-1290 —), y se han mantenido otros (los reparos de diversos bienes y servicio médico - combustible, comida, bebidas, medicinas, servicio médico-, por consumo, por el servicio del traslado del personal, y por viaje, así como la no utilización de medios de pago, determinación del porcentaje de crédito fiscal de adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas (100%) de octubre y noviembre de 2008, y por las diferencias entre lo registrado en el Registro de Compras y lo declarado en sus declaraciones juradas de enero a mayo y julio de 2008), procede que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007428 a 104-003-0007435 y 104-003-0007437 a 104-003-0007439, así como los efectos de ello en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° 104-003-0007436.



Tribunal Fiscal

N° 03466-8-2018

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente sobre que la Administración no ha considerado las pruebas presentadas en instancia de reclamación, cabe señalar que según lo dispuesto por el artículo 141°¹⁰ del Código Tributario, no procedía que la Administración admitiera en instancia de reclamación medios probatorios que fueron requeridos en la etapa de fiscalización y no presentados, salvo que la omisión no hubiese sido por causa del contribuyente o se pague la deuda que se pretende desvirtuar con tales pruebas, por lo que se encuentra arreglado a tal disposición el proceder de la Administración, no resultando amparable lo expuesto por la recurrente. Además, cabe señalar que en relación con la aplicación de dicho artículo, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 11160-8-2014, que constituye precedente de observancia obligatoria, que: *“En los casos en los que no se haya determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, a fin que la Administración Tributaria admita los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación que, a pesar de haber sido requeridos, no fueron presentados en el procedimiento de verificación o fiscalización, corresponde exigir al deudor tributario el cumplimiento de lo previsto por el artículo 141° del Código Tributario. A efecto de admitir medios probatorios en etapa de reclamación o de apelación que habiendo sido requeridos por la Administración en la etapa respectiva, no fueron presentados durante la fiscalización o verificación o en instancia de reclamación, según corresponda, únicamente puede exigirse al deudor tributario que acredite que la omisión no se generó por su causa”*. En ese orden de ideas, no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 489-2-1999, 11526-4-2009 y 2407-2-2003, toda vez que se encuentran referidas a casos distintos al de autos.

Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916

Que las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 102-002-0020916 (fojas 1289 a 1298) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2008.

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, prescribía que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que según el numeral 1 del artículo 178° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones aprobada por el referido decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades que perciban rentas de tercera categoría¹¹, la sanción correspondiente a la infracción establecida por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario era el 50% del tributo omitido, o el 50% del saldo, crédito, u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada.

Que la Nota 21 de dicha tabla precisa que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto

¹⁰ Dicho artículo disponía que no se admitiría como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario probara que la omisión no se generó por su causa o acreditara la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presentara carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 6 meses o 9 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las nomas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación. Cabe precisar que la recurrente no ha acreditado el supuesto que la omisión no se generó por su causa, atendiendo a que las resoluciones de determinación han sido giradas determinando un menor saldo a favor.

¹¹ Como es el caso de la recurrente según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada que obra a foja 1661.



Tribunal Fiscal

N° 03466•8-2018

de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio; y que para estos efectos no se tomara en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

Que toda vez que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° 104-002-0020907 a 104-002-0020916 fueron calculadas en función al saldo a favor del contribuyente establecido en las Resoluciones de Determinación N° 104-003-0007429 a 104-003-0007436, y 104-003-0007437 a 104-003-0007439, giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2008, cuyo importe como se ha indicado precedentemente debe ser recalculado, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración proceda igualmente respecto de aquella.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi e interviniendo como ponente el vocal Falconi Sinche.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 1060140003490/SUNAT de 27 de julio de 2010, en el extremo referido a los reparos al crédito fiscal por el servicio de larga distancia, por el servicio de veterinario y por el servicio de alojamiento consignado en la Factura N° 001-1290 — , y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

UERTASBBI
VOCAL PRESIDENTA

FALCONI SINCHE
VOCAL

IZAGUIRRE LAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
ILL/HLL/FM/gys

