



# Tribunal Fiscal

N° 01650-2-2014

**EXPEDIENTEN°** : 14584-2012  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, y multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 5 de febrero de 2014

**VISTA** la apelación interpuesta por [redacted] identificada con [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 0260140017001/SUNAT emitida el 29 de agosto de 2006 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0018499 y la Resolución de Multa N° 024-002-0049477, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que su actividad principal es el servicio de alimentos, comidas y todo tipo de eventos, incluido el abastecimiento de productos alimenticios, por lo que sus clientes le solicitan productos de determinadas marcas, bocaditos y otros productos comestibles, y que durante la fiscalización presentó las propuestas económicas que sustentan lo solicitado por dichos clientes.

Que indica que los gastos incurridos en el ejercicio 2003 no pueden ser considerados como tales en dicho ejercicio, debido a que los productos adquiridos recién fueron utilizados en el ejercicio 2004, por lo que se le debería reconocer dicho gasto en este último ejercicio conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 8534-5-2001.

Que la Administración señala que verificó que los comprobantes de pago de compras que sustentan el gasto del ejercicio 2004 fueron recibidos y cancelados en el ejercicio 2003, por lo que al haberse devengado el gasto en dicho ejercicio no correspondía que sea deducido en el ejercicio 2004.

Que anota que la recurrente no ha demostrado con documentación sustentatoria que los comprobantes de pago no corresponden a gastos personales, asimismo, reparó por concepto de sanciones administrativas que fueron deducidas en el ejercicio 2004.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado con Carta de Presentación N° 0221060000562 y Requerimiento N° 0221060000562 notificados el 21 de febrero de 2006 (folios 1262 a 1265, 1275 y 1276, mediante acuse de recibo, consignando el nombre y firma de la persona que lo recibió, de conformidad con el inciso a) del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, la Administración determinó reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por deducir gastos por los siguientes conceptos: i) Gastos Personales, ii) Gastos por multas o sanciones, y iii) Gastos de ejercicios anteriores.

Que como consecuencia de los reparos antes citados, se emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0018499 y la Resolución de Multa N° 024-002-0049477, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## Gastos Personales

Que la Resolución de Determinación N° 024-003-0018499, y Anexos N° 01 y 02, ha sido girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, como consecuencia del reparo por haber declarado la recurrente gastos personales por el importe de S/. 7 481,00 (folios 1017 a 1029).

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, para establecer la renta neta



# Tribunal Fiscal

N° 01650-2-2014

de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley.

Que la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356 señala respecto del principio de causalidad, que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el citado artículo 37°, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios, tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07707-4-2004, N° 00692-5-2005 y N° 000556-2-2008, todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto producido y la renta generada, asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una empresa, mientras que para otra no.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08318-3-2004 y 3058-3-2012, 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; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 2565-3-2003 y 06072-5-2003, 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 en el Punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° 0222060001533 (folios 1248 a 1252), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones detalladas en el Anexo 2 del citado requerimiento (folios 1238 a 1240) respecto de los comprobantes de pago que corresponden a gastos ajenos al giro del negocio, los que no son deducibles de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 29 de marzo de 2006, señaló que las compras observadas fueron utilizadas para realizar diversos servicios que ofrecen como el de alimentación a empleados de empresas y por cumpleaños, asimismo, en la realización de actividades a favor de sus clientes a efectos de mantener una buena relación con ellos, y en relación con las facturas del Colegio de Contadores señaló que en los concursos de licitación les solicitan que sus profesionales acrediten la colegiatura (folios 792 a 798).

Que del Punto 1 del Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 0222060001533, la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente e indicó que no demostró con documentación sustentatoria que los comprobantes de pago detallados en el Anexo 4 del citado requerimiento (folios 1225 y 1226), por lo que procedió a reparar el importe de S/. 7 481,00 en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que del Anexo 4 al Resultado del Requerimiento N° 0222060001533, se aprecia que la Administración ha observado diversos gastos, tales como almuerzos gourmet, prendas de vestir, agendas, edredón, consumos de carne, carteras, vinos, whisky, entre otros (folios 1225 y 1226).

Que de lo actuado se aprecia que la recurrente no presentó documentación, que acreditara que los gastos cumplieran con el principio de causalidad, requisito indispensable para su deducibilidad, de

 2



# Tribunal Fiscal

Nº 01650-2-2014

conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a pesar de haber sido expresamente requerida para tal efecto por la Administración.

Que la recurrente se ha limitado a indicar que los bienes antes señalados han sido entregados a sus clientes, sin embargo, no ha presentado ninguna prueba que acredite esta situación, tal como la decisión o política de la empresa de adquirir tales productos con ese fin, la relación de las personas que habrían recibido los bienes, la acreditación de la entrega efectiva de éstos, entre otros.

Que al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06610-3-2003 se ha establecido el criterio que la adquisición de licores, para agasajar trabajadores y otorgarlos como obsequios a clientes y proveedores, cumple con el principio de causalidad, toda vez que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, constituyendo por otro lado, una práctica comercial usual que permite mantener o mejorar la imagen de la empresa frente a sus clientes y proveedores, sin embargo, para que sea aceptada como gasto deducible debe acreditarse que los bienes hubieran sido efectivamente entregados a los beneficiarios.

Que en tal sentido, dado que la recurrente no ha cumplido con acreditar la causalidad de los gastos reparados por la Administración, corresponde mantener dicho reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## Gastos por multas o sanciones

Que de la Resolución de Determinación Nº 024-003-0018499 y de sus Anexos Nº 01 y 02 (folios 1027 a 1029, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por el importe de S/. 76,00, toda vez que la recurrente dedujo como gasto en dicho ejercicio, el citado monto correspondiente a sanciones administrativas.

Que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que de conformidad con lo establecido por el inciso c) del artículo 44º de la citada ley, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

Que en el Punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento Nº 0222060001533 (folio 1248) la Administración comunicó a la recurrente que en el rubro gastos diversos contabilizó las sanciones administrativas fiscales por S/. 76,00, las que no son deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta, dejando constancia en el Punto 1 del Anexo 01 al resultado del citado requerimiento que la recurrente aceptó dicho reparo (folios 1233).

Que toda vez que la recurrente dedujo como gastos en el ejercicio 2004 un importe total de S/. 76,00 por concepto de sanciones administrativas fiscales, corresponde mantener el reparo en tanto no correspondía ser deducido para la determinación del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

## Gastos de ejercicios anteriores

Que de la Resolución de Determinación Nº 024-003-0018499 y Anexos Nº 01 y 02 (folios 1027 a 1029, se advierte que la Administración reparó el gasto del ejercicio 2004 por un importe de S/. 19 255,00, debido a que el mismo se devengó en el ejercicio 2003.





# Tribunal Fiscal

Nº 01650-2-2014

Que de acuerdo con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo dicha regla de aplicación analógica para la imputación de gastos, y excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que en relación con el concepto de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, referida a la Revelación de Políticas Contables, señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 13866-3-2010, entre otras, el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.


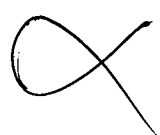


Que de lo expuesto se puede señalar que de conformidad con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta y el criterio expuesto, los gastos se imputan en el ejercicio comercial en el que se devengan y no en el momento de su pago.

Que en el Punto 1 del Anexo 01 al Requerimiento N° 0222060001533 (folios 1248 a 1252), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de los comprobantes de pago, libros y registros contables, así como de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 verificó que existían comprobantes de pago por compras que no cumplen con lo establecido por la Ley del Impuesto a la Renta para ser considerados como costo o gasto, por lo que solicitó a la recurrente que sustentara las observaciones detalladas en el Anexo 2 del citado requerimiento respecto de los comprobantes de pago que se devengaron en el ejercicio 2003 (folios 1238 a 1240).

Que en respuesta al anotado requerimiento, la recurrente mediante escrito de 29 de marzo de 2006 (folios 792 a 798), señaló que los bienes adquiridos en el año 2003 se encontraban en las cámaras de congelación y conservación, ya que de acuerdo con su política de empresa mantiene un stock de productos por las especulaciones de fin de año.

Que en el Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° 0222060001533 (folios 1235 y 1236) la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente, e indicó que verificó que los comprobantes de pago que sustentan costo o gasto del ejercicio 2004, habían sido recibidos, anotados en el Registro de Compras y cancelados en el ejercicio 2003, según detalle del Anexo 2 del citado requerimiento (folio 1228), por lo que concluyó que no correspondía su deducción en el ejercicio 2004, por tanto reparó el importe de S/. 3 850,00.

Que asimismo, en el resultado del citado requerimiento, la Administración señaló que verificó que los comprobantes de pago por compras que sustentan costo o gasto del ejercicio 2004 anotados en el Registro de Compras en dicho ejercicio, fueron recepcionados y cancelados en el ejercicio 2003, según detalle del Anexo 3 del anotado requerimiento (folio 1227), por lo que concluyó que no debieron ser deducidos en el ejercicio 2004, por tanto reparó el importe de S/. 15 405,00.

   4 



# Tribunal Fiscal

Nº 01650-2-2014

Que de la revisión de los Anexos 2 y 3 al Resultado del Requerimiento Nº 0222060001533 (folios 1227 y 1228) se aprecia que los comprobantes de pago materia de reparo fueron emitidos en los períodos de noviembre y diciembre de 2003, por la adquisición de bistecck, lomito, corazón, hígado, hueso, pierna, asado cuadrado, hamburguesa, chuleta, papas, entre otros, y cancelados en el ejercicio 2003, por lo que al no haber la recurrente acreditado el supuesto de excepción establecido en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que fueron deducidos en el ejercicio 2004, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en relación con el argumento de la recurrente, en el sentido que los productos adquiridos fueron utilizados en el ejercicio 2004, cabe precisar que de la revisión de los actuados no se aprecia que hubiera presentado durante la fiscalización ni en el procedimiento contencioso tributario medio probatorio que acreditara su dicho.

## Resoluciones de Multa

Que la Resolución de Multa Nº 024-002-0049477 (folio 1030) fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo Nº 953, constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les 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, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones.

Que la Resolución de Multa Nº 024-002-0049477 fue girada por el 50% del tributo omitido establecido en la Resolución de Determinación Nº 024-003-0018499, (folios 1029, 1028 y 1196) la que han sido mantenida en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con la mencionada resolución de multa, y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

## Recurso de apelación

Que del Oficio Nº 00397-2012-SUNAT/210400 de 15 de octubre de 2012 y del documento "Reporte de Recepción", se tiene que la Administración elevó el recurso de apelación presentado el 27 de setiembre de 2006 consignando como resolución apelada la Resolución de Intendencia Nº 0260140059313/SUNAT (folios 1476, 1477 y 1537).

Que de la revisión de la documentación que obra en autos, se tiene que la Resolución de Intendencia Nº 0260140059313/SUNAT emitida el 31 de mayo de 2011, declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 024-003-0018487 a Nº 024-003-0018498 y las Resoluciones de Multa Nº 024-002-0049470 a Nº 024-002-0049476 (folios 1148 a 1151), por lo que no resulta posible que la recurrente mediante su recurso de apelación presentado el 27 de setiembre de 2006 hubiera impugnado tal resolución (folios 1413 a 1417).

 5



# Tribunal Fiscal

Nº 01650-2-2014

Que en consecuencia, no correspondía que la Administración elevara el mencionado recurso de apelación de 27 de setiembre de 2006 contra la Resolución de Intendencia Nº 0260140059313/SUNAT de 31 de mayo de 2011, por lo que corresponde declarar nulo el concesorio en este extremo.

Con los vocales Castañeda Altamirano y Villanueva Aznarán, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULO EL CONCESORIO** del recurso de apelación interpuesto el 27 de setiembre de 2006 contra la Resolución de Intendencia Nº 0260140059313/SUNAT de 31 de mayo de 2011
2. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia Nº 0260140017001/SUNAT de 29 de agosto de 2006.

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

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTA

CASTAÑEDA ALTAMIRANO  
VOCAL

VILLANUEVA AZNARÁN  
VOCAL

Heerta Llanos  
Secretario Relator  
CA/HLL/WR/rsc.