



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

EXPEDIENTE N° : 15422-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de enero de 2016

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° 0260140128060/SUNAT de 31 de julio de 2015,
emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración
Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución
de Determinación N° 024-003-0272964, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y la
Resolución de Multa N° 024-002-0220349, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo
178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la nulidad declarada por la Administración respecto de la Resolución de
Determinación N° 024-003-0272965, emitida por la tasa adicional del Impuesto a la Renta de diciembre
de 2011 no es procedente, pues corresponde al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre los fundamentos de
hecho y de derecho destinados a acreditar la causalidad de los gastos reparados.

Que indica que los Requerimientos N° 0222140027009 y 0222150002627 son nulos, por cuanto los
funcionarios que los suscribieron son incompetentes para efectuar el procedimiento de fiscalización, por
cuanto se encuentran contratados bajo el Régimen de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), y
en tal sentido no son trabajadores de la Administración, facultados a realizar la fiscalización.

Que agrega que los valores impugnados son nulos, por cuanto la Administración no comunicó en ningún
momento las conclusiones del procedimiento de fiscalización, vulnerando lo dispuesto en el artículo 75°
del Código Tributario, así como su derecho de defensa, toda vez que le impidió acreditar el cumplimiento
de sus obligaciones tributarias durante la fiscalización y no recién cuando impugnó los valores, citando
para tal efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 807-2-1999.

Que en cuanto al reparo al gasto por la no utilización de medios de pago, refiere que no corresponde que
se desconozca el 100% del gasto sino solo la parte proporcional respecto de la cual no se acreditó la
cancelación de la factura con medios de pago.

Que en cuanto al reparo al gasto por la causalidad de los gastos observados, refiere que su empresa
presta el servicio de asistencia telefónica a través del call center, ventas a clientes del exterior a través de
llamadas telefónicas, siendo que para desarrollar dicha actividad contrató los servicios de personas con
experiencia en ventas que brindan el servicio en sus oficinas, lo que acredita la causalidad del gasto
observado.

Que indica que la Administración no ha analizado debidamente las pruebas y hechos, así como la
jurisprudencia pertinente citada para tales efectos, esto es las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-
1997 y 11824-3-2009.

Que señala que no es cierto lo indicado por la Administración en el Requerimiento N° 0222150002627, en
el sentido que no proporcionó documentación alguna a efecto de acreditar la causalidad de los gastos
observados, pues lo solicitado por la Administración fue atendido mediante escritos de 26 de noviembre y
10 de diciembre de 2014 y 4 de febrero de 2015, en los que presentó los contratos de locación de
servicios, relación de recibos por honorarios y copia de los mismos, así como reportes de su planilla
electrónica.



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

Que asimismo, respecto a la observación de la Administración a sus contratos, refiere que independientemente de lo plasmado en ellos, lo importante es que se haya establecido el objeto y contenido de los mismos, que justamente es la de pactar la prestación de un servicio, agrega que la forma de pago a sus empleados se dio de acuerdo a las necesidades del mercado, sin que ello pueda desnaturalizar el servicio o el monto pactado como honorarios.

Que en cuanto a la observación sobre que las firmas de sus empleados consignadas en los recibos por honorarios y en sus contratos de locación difieren de las firmas registradas en RENIEC, señala que en su oportunidad adjuntó las declaraciones juradas con firmas legalizadas notarialmente de cada uno de sus prestadores de servicios reafirmando que efectivamente prestaron los servicios observados.

Que señala que lo afirmado por la Administración en el Requerimiento N° 0222140027009, es inexacto debido a que los importes de los egresos por cheques del Libro Caja y Bancos están en moneda nacional al tipo de cambio de la fecha de giro, mientras que el estado bancario es reportado en dólares americanos; y que las diferencias de un mes a otro en especial en los meses que la Administración señala presentan saldos negativos, son en realidad sobregiros contables porque dichos cheques fueron cobrados en el mes siguiente.

Que manifiesta en relación a la resolución de multa impugnada, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que ésta se encuentran vinculada a la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, por lo que al levantarse los reparos contenidos en el referido valor, también deberá dejarse sin efecto la citada resolución de multa.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, formuló reparos al gasto del Impuesto a la Renta debido a que la recurrente no acreditó el uso de medios de pago y no presentó documentación que acreditara que los gastos observados cumplieran con el principio de causalidad, pese a haber sido requerida para ello.

Que asimismo, determinó que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos, sustentándose en los reparos contenidos en las determinaciones de Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que en el caso de autos, mediante Carta N° 140023473324-01 y Requerimiento N° 0221140015914, notificados el 30 de octubre de 2014, de fojas 535, 536, 543 y 544, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización parcial respecto al gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, siendo que como resultado del mismo formuló reparos al gasto: (i) Por no haber utilizado medios de pago para efectuar la cancelación del gasto observado, y (ii) Por no sustentar la causalidad de los gastos observados, emitiendo la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, por el referido tributo y período, y la Resolución de Multa N° 024-002-0220349, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario¹, en base a los citados reparos.

Que de lo expuesto, se observa que la materia de controversia se centra en determinar si los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y la resolución de multa impugnada se encuentran conforme a ley.

Nulidades

Que previamente, cabe emitir pronunciamiento respecto a las nulidades deducidas por la recurrente, pues en primer lugar indica que los Requerimientos N° 0222140027009 y 0222150002627 son nulos, por cuanto los funcionarios que los suscribieron son incompetentes para efectuar el procedimiento de

¹ La Administración también emitió la Resolución de Determinación N° 024-003-0272965, por la tasa adicional del Impuesto a la Renta del diciembre de 2011, sin embargo en la resolución apelada declaró la nulidad del citado valor, por lo que carece de pertinencia emitir pronunciamiento al respecto.

 2 



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

fiscalización, por cuanto se encuentran contratados bajo el Régimen de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), y en tal sentido no son trabajadores de la SUNAT facultado a realizar la fiscalización.

Que al respecto el artículo 62° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y, que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que asimismo el numeral 1 de ese artículo establece que la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades discrecionales, podrá exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de diversa documentación y que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, ésta deberá otorgarle un plazo no menor de 2 días hábiles, siendo además que también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de 3 días hábiles.

Que el penúltimo párrafo del mismo artículo prevé que para conceder los plazos establecidos en dicho artículo, la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición y las características de éstas.

Que según el artículo 2° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, modificado por Decreto Supremo N° 207-2012-EF, durante el procedimiento de fiscalización ésta emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas; y, los citados documentos deberán contener los siguientes datos mínimos: a) Nombre o razón social del sujeto fiscalizado; b) Domicilio fiscal; c) RUC; d) Número del documento; e) Fecha; f) El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización; g) Objeto o contenido del documento; y, h) La firma del trabajador de la SUNAT competente; precisando que la notificación de los citados documentos se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104° al 106° del Código Tributario.

Que el inciso a) del artículo I del Título Preliminar del reglamento antes indicado define al agente fiscalizador como al trabajador o trabajadores de la SUNAT que realizan la función de fiscalizar.

Que por su parte, el artículo 2° del Decreto Legislativo N° 1057, que regula el Régimen Especial de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), establece que el régimen especial de contratación administrativa de servicios es aplicable a toda entidad pública sujeta al Decreto Legislativo N° 276, Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público, y a otras normas que regulan carreras administrativas especiales; asimismo, a las entidades públicas sujetas al régimen laboral de la actividad privada, con excepción de las empresas del Estado.

Que de autos se advierte que los Requerimientos N° 0222140027009 y 0222150002627, de fojas 502 a 508 y 515 a 519, fueron suscritos por Javier Roger Tipula Tipula y Marleny Milagros Sabogal Osorio, quienes según la recurrente no son competentes para realizar la fiscalización por cuanto se encuentran contratados bajo el Régimen de Contratación Administrativa de Servicios (CAS).

Que al respecto, cabe mencionar que el inciso a) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, para tener la calidad de agente fiscalizador se requiere ser un trabajador de la Administración que realice la función de fiscalizar, sin considerar el régimen laboral por el que fue contratado².

² Cabe agregar que según el Decreto Legislativo N° 1057, norma que regula el régimen especial de Contratación Administrativa de Servicios (CAS), dicho régimen es aplicable a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sin



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

Que en el presente caso la Administración cumplió con presentar a los señores Javier Roger Tipula Tipula y Marleny Milagros Sabogal Osorio mediante Cartas N° 140023473324-01 y 140023473324-02, de fojas 510 y 543, como agentes fiscalizadores que se encargarían de efectuar la intervención de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por lo que dichos funcionarios se encontraban facultados para desempeñar la labor de fiscalización, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que los valores impugnados son nulos, por cuanto la Administración no comunicó en ningún momento las conclusiones del procedimiento de fiscalización, vulnerando lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario, cabe señalar que no es obligatorio el cumplimiento de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 75° del Código Tributario, según el cual la Administración podrá comunicar sus conclusiones de la fiscalización realizada a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, toda vez que de su misma redacción fluye que ello es potestativo, criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 05171-1-2009, entre otras, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente al respecto.

Que asimismo, cabe indicar en relación a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 807-2-1999 invocada por la recurrente, que en dicho caso éste Tribunal consideró que el artículo 75° del Código Tributario, establecía que el contribuyente en ejercicio de su derecho de defensa puede acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro del proceso de fiscalización y no recién cuando impugne las Resoluciones de Determinación que se emitan; en ese sentido, en el presente caso la Administración puso en conocimiento de la recurrente los reparos materia de análisis a través de los requerimientos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización, los cuales fueron debidamente notificados, otorgando a la recurrente la oportunidad de presentar documentación y formular los alegatos que considerara pertinente al respecto, merituando además los elementos probatorios aportados dentro del procedimiento de fiscalización, lo que se encuentra conforme a ley. En ese sentido, se tiene que la recurrente ha ejercido su derecho de defensa.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que la nulidad declarada por la Administración respecto de la Resolución de Determinación N° 024-003-0272965, emitida por la tasa adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, no es procedente pues corresponde al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre los fundamentos de hecho y de derecho destinados a acreditar la causalidad de los gastos reparados, cabe señalar que al haberse declarado la nulidad de la Resolución de Determinación N° 024-003-0272965 en instancia de reclamación, no procede que este colegiado emita pronunciamiento al respecto en instancia de apelación, sino en caso la Administración emitiera un nuevo valor y éste fuera impugnado, por lo que lo alegado por la recurrente no resulta atendible.

Resolución de Determinación N° 024-003-0272964

Que conforme se ha indicado la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, por los siguientes reparos al gasto: (i) Por no haber utilizado medios de pago para efectuar la cancelación del gasto observado, y (ii) Por no sustentar la causalidad de los gastos observados.

- Por no haber utilizado medios de pago

Que del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, de foja 724, se observa que la Administración reparó el gasto del Impuesto a la Renta por la suma de S/.4,712.00, al considerar que la recurrente no utilizó medios de pago en la cancelación de sus adquisiciones.

señalar limitación alguna de facultades para los trabajadores contratados bajo dicho régimen, que los distinga de otros trabajadores contratados bajo otro tipo de contratación utilizado en dicha institución.



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

Que mediante el Punto 01 del Requerimiento N° 0222150002627, de foja 507 y 508, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la cancelación de la Factura N° 001-01101 del proveedor Rojas Rebollar German Lizardo, con alguno de los medios de pago establecidos en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF.

Que en respuesta a lo solicitado por la Administración, la recurrente presentó el escrito de 4 de febrero de 2015, de foja 409, mediante el cual adjuntó copia del Cheque N° 00000120 por la suma de US\$955.80 girado a nombre del proveedor, de foja 408.

Que en el Punto 01 del Resultado del Requerimiento N° 0222150002627, de foja 495, la Administración dejó constancia del cheque presentado por la recurrente, señalando que aquél no contiene la cláusula de "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otra equivalente, por lo que reparo el gasto contenido en la Factura N° 001-01101.

Que al respecto, 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.

Que el artículo 4° 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).

Que el artículo 5° 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 3° 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; g) cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190° de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8° del referido dispositivo indica 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 tornen 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 efectos tributarios los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir costo o gasto respecto del Impuesto a la Renta, ni a aplicar crédito fiscal respecto del Impuesto General a las Ventas.

Que obra a foja 434, la Factura N° 001-001101, de cuya revisión se advierte que fue girada por la suma de US\$2,053.20 incluido Impuesto General a las Ventas, por lo que de acuerdo con las normas antes glosadas, la recurrente se encontraba obligada a utilizar para su cancelación alguno de los medios de pago establecidos en el artículo 5° del Decreto Supremo N° 150-2007-EF.



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

Que según se advierte de autos, la recurrente no sustentó la utilización de los medios de pago a que se refiere el artículo 5° del Decreto Supremo N° 150-2007-EF en la cancelación de la Factura N° 001-001101, no obstante estar obligada a ello, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar en relación al Cheque N° 00000120, girado por la suma de US\$955.80 a nombre del proveedor, de foja 408, que éste no contiene la cláusula de "no negociable", "intransferible", "no a la orden" u otra equivalente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 5° del referido Decreto Supremo N° 150-2007-EF, por lo que el reparo al gasto debe mantenerse.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que no corresponde que se desconozca el 100% del gasto sino solo la parte proporcional respecto de la cual no se acreditó la cancelación de la factura con medios de pago, cabe indicar que conforme se ha establecido en los considerandos precedentes, la recurrente no sustentó haber cancelado total o parcialmente con medios de pago la Factura N° 001-001101, por lo que lo alegado por ésta carece de sustento.

- Por no sustentar la causalidad de los gastos observados

Que conforme se aprecia del Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, de foja 724, se observa que la Administración reparó el gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por la suma de S/.107,000.00, al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto observado.

Que mediante el Punto 02 del Requerimiento N° 0222150002627, de foja 503 a 506, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente y de fecha cierta la deducibilidad de los gastos observados, los mismos que debían cumplir con los principios de causalidad, necesidad, proporcionalidad y razonabilidad, por lo que debía presentar medios probatorios fehacientes que acreditaran la causalidad de la utilización de los servicios que se consignaban en los recibos por honorarios detallados en el Cuadro N° 02 del citado requerimiento, para lo cual debía presentar, entre otros:

- Informes, comunicaciones, estudios o análisis elaborados que justifiquen la utilización de los servicios.
- Proformas, cartas de presentación, cotizaciones recibidas del prestador del servicio.
- Reportes internos en los que se evidencie en que proceso o etapa de su actividad fueron utilizados los servicios observados, tales como control de ingreso y salida, control de tiempo, entre otros.
- Reportes o controles en el que se informe la conformidad respecto de los servicios recibidos.
- Reporte de las llamadas realizadas mediante recibos telefónicos.
- Documentos que sustenten el egreso de efectivo para la cancelación de los servicios observados.
- Documentos en los que se hubiere comunicado situaciones excepcionales que se hubieren presentado durante el tiempo que mantuvo relaciones comerciales con los prestadores de los servicios.
- Exhibir el Libro de Caja y Bancos donde se apreciara los pagos a sus proveedores detallados en el Cuadro N° 1 del presente requerimiento.
- Cheques emitidos, estados de cuentas bancarias en el que constara el cargo de los cheques por la cancelación de cada uno de los comprobantes de pago recibidos, vouchers bancarios y/o constancias de transferencia de dinero, efectuados para el pago de los referidos Recibos por Honorarios o algún otro medio de pago establecido en el Decreto Supremo N° 150-2007-EF, que se utilizó para la cancelación de los comprobantes de pago observados o si realizó el pago en efectivo.
- Otra documentación que acreditara fehacientemente la causalidad y el destino del gasto.

Que asimismo, la Administración solicitó a la recurrente responder:

- ¿Quiénes eran sus clientes, por el cual tuvo los ingresos declarados en la declaración jurada anual del ejercicio 2011?



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

- ¿En qué consistía el servicio que brindaba?
- ¿En qué consistía el trabajo de las personas que emitieron los recibos por honorarios observados en el Cuadro N° 2, y en qué lugar prestaban sus servicios?
- ¿Qué aparatos o herramientas se utilizaban para llevar a cabo el servicio y de propiedad de quién eran?

Que agregó que en caso la recurrente no sustentara la causalidad de las operaciones en forma fehaciente y documentada, procedería a reparar y adicionar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 todos los recibos por honorarios de las personas observadas que se encuentran en el Cuadro N° 2.

Que en el Punto 02 del resultado del Requerimiento N° 0222150002627, de fojas 492 a 494, la Administración dejó constancia que con fechas anteriores al requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 26 de noviembre, 10 de diciembre de 2014 y 4 de febrero de 2015, en donde exhibió los contratos de locación de servicios, la relación de recibos por honorarios observados, reportes generados por la planilla electrónica, y parcialmente presentó copias de los recibos por honorarios de los meses de marzo, agosto y setiembre de 2011, precisando que de los contratos no se aprecia de qué manera y en qué condiciones las personas contratadas realizarían los servicios contratados, asimismo, las firmas que se visualizan en los contratos y en los recibos por honorarios eran muy diferentes a las registradas en RENIEC, por lo que reparó la totalidad del gasto contenido en los recibos por honorarios detallados en el cuadro 02 del Resultado del Requerimiento N° 0222150002627, de fojas 487 a 490. Asimismo, que la recurrente no adjuntó la documentación solicitada en dicho requerimiento ni contestó por escrito las preguntas efectuadas.

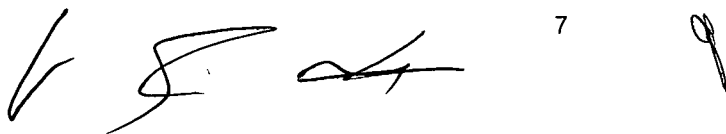
Que al respecto, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como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

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señalaba, respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberían 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 de las normas señaladas se concluye que únicamente otorga derecho a su deducción como gasto las adquisiciones de bienes o servicios que constituyan gasto o costo para el propio contribuyente, y cumplan con 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 lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05153-8-2013 y 19124-8-2012, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, 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 de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01923-4-2004, 04245-1-2005 y 00325-1-2005, para sustentar el gasto en forma fehaciente





Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

y razonable, no basta contar con los comprobantes de pago por adquisiciones y probar su registro contable, sino que debe demostrarse que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que de la norma en referencia y de los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que para que un comprobante pueda sustentar válidamente el gasto para efecto del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que según se advierte del Balance de Comprobación de enero a diciembre de 2011, de foja 237, la recurrente registró en la Cuenta 633115 *Servicios de Telemarketing* la suma de S/.773,349.41, que equivale al 91.88% del total de gastos provisionados en el ejercicio 2011 (S/.841,718.83), por lo que la Administración procedió a solicitar a la recurrente diversa documentación correspondiente a los recibos por honorarios, de fojas 1 a 51, 54 a 56, 59 a 105, 108, 110 a 123, 125 a 143, 182, 192, 193, 195, 199, 200, 204, 206, 208, 211 y 216, girados a favor de la recurrente por los conceptos de "Asesoría de Ventas", y "Asesoría y/o Asuntos y/o Asistencia y/o Servicios de Telemarketing", a efectos de que acredite la causalidad de dichas operaciones.

Que obran a fojas 144, 146, 148, 150, 152, 154, 156, 158, 160, 162, 164, 166, 168, 170, 172, 174, 176, 178, 180, 183, 185, 187, 190, 191, 196, 198, 202, 205, 209, 212, 214 y 217, copia de los Contratos de Locación de Servicios, a través de los cuales la recurrente contrató los servicios de cada uno de los locadores con el objeto que éstos últimos presten sus servicios de vendedores en su favor, precisando en la cláusula quinta, que el servicio tiene carácter personal, es decir, sin valerse de auxiliares o sustitutos, ni de ningún tipo de colaboración, salvo caso excepcional; asimismo, en las cláusulas décimo segunda y décimo cuarta, se dispuso que la recurrente entregaría a los locadores oportunamente todos los documentos e información que necesitara para la prestación de sus servicios, y que por su parte los locadores se encontraban obligados a informar a la recurrente sobre el desarrollo de los servicios contratados.

Que de lo expuesto, se tiene que los servicios de venta llevados a cabo por los locadores a favor de la recurrente, tenía carácter personal, y que además éstos debían presentar un informe acerca de las labores realizadas, para lo cual necesitaban previamente que la recurrente les proporcionara la información correspondiente al bien o servicio respecto del cual se realizarían las ventas.

Que sin embargo, la recurrente no ha proporcionado documentación que acredite la entrega de información del bien o servicio materia de venta a los locadores, así como tampoco ha presentado copia de los informes que según los referidos contratos, los locadores estaban obligados a entregar a la recurrente, por lo que estando a que no obran en autos elementos probatorios adicionales que permitan establecer fehacientemente que los servicios que habría contratado la recurrente de sus locadores efectivamente se llevaron a cabo, tales como cartas de presentación del prestador del servicio, reportes internos en los que se evidencie en que proceso o etapa de su actividad fueron utilizados los servicios observados, controles de ingreso y salida, control de tiempo, reportes o controles en el que se informe la conformidad respecto de los servicios recibidos, reporte de las llamadas realizadas mediante recibos telefónicos, procede mantener el reparo por causalidad, y por consiguiente confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido que su empresa brinda el servicio de asistencia telefónica a través del call center, ventas a clientes del exterior a través de llamadas



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

telefónicas, siendo que para desarrollar dicha actividad se contrató servicios de personas con experiencia en ventas que brindan el servicio en sus oficinas, lo que acredita la causalidad del gasto observado, cabe señalar que en el caso de autos si bien el reparo se sustenta en la causalidad del gasto, de acuerdo con los criterios jurisprudenciales antes citados, resulta necesario establecer antes que la necesidad de los servicios contratados, la efectiva prestación de los mismos mediante documentación fehaciente, lo que la recurrente no hizo, por lo que lo alegado por la recurrente no resulta atendible.

Que respecto a lo alegado por la recurrente sobre que las declaraciones juradas con firmas legalizadas notarialmente de cada uno de sus prestadores de servicios reafirman que efectivamente prestaron los servicios observados, cabe señalar que de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en reiterada jurisprudencia, como la Resolución N° 11545-3-2014, entre otras, las declaraciones juradas, constituyen pruebas testimoniales, las cuales no son admitidas en el procedimiento tributario, según lo dispuesto por el artículo 125° del Código Tributario.

Que en relación a lo alegado por la recurrente, sobre que independientemente a la observación de lo plasmado en los contratos, lo importante es que se haya establecido el objeto y contenido de los mismos, que justamente es la de pactar la prestación de un servicio, y que la forma de pago a sus empleados se dio de acuerdo a las necesidades del mercado, sin que ello pueda desnaturalizar el servicio o el monto pactado como honorarios, cabe señalar que el reparo materia de autos se sustenta en la causalidad del gasto, siendo que al no haber la recurrente acreditado la efectiva prestación de los servicios que habría contratado, no cumplió con acreditar la causalidad del gasto, de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10673-1-2013, 05154-8-2013, 20928-4-2012 y 01534-2-2012, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que sobre lo alegado por la recurrente en relación a que no es cierto lo indicado por la Administración en el Requerimiento N° 0222150002627, en el sentido que no proporcionó documentación alguna a efecto de acreditar la causalidad de los gastos observados, pues lo solicitado por la Administración fue atendido mediante escritos de 26 de noviembre y 10 de diciembre de 2014 y 4 de febrero de 2015, en los que presentó los contratos de locación de servicios, relación de recibos por honorarios y copia de los mismos, así como reportes de su planilla electrónica, cabe indicar que según se advierte de autos, la Administración en el resultado del Requerimiento N° 0222150002627, de fojas 492 a 494, concluyó que la recurrente no sustentó la causalidad de las operaciones observadas, luego de analizar cada uno de los elementos probatorios proporcionados por ésta durante el procedimiento de fiscalización (contratos de locación de servicios, relación de recibos por honorarios, reportes generados por la planilla electrónica y entrega parcial de recibos por honorarios), por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que en relación a lo alegado por la recurrente sobre que lo afirmado por la Administración en el Requerimiento N° 0222140027009, es inexacto debido a que los importes de los egresos por cheques del Libro Caja y Bancos están en moneda nacional al tipo de cambio de la fecha de giro, mientras que el estado bancario es reportado en dólares americanos; y que las diferencias de un mes a otro en especial en los meses que la Administración señala se presentan saldos negativos, son en realidad sobregiros contables porque dichos cheques fueron cobrados en el mes siguiente, cabe indicar que la cancelación de los recibos por honorarios observados no acreditan la realidad de las operaciones contenidas en ellos y su consiguiente causalidad, máxime cuando de los Contratos de Locación de Servicios (cláusula sexta), se estableció que los pagos se realizarían en dinero en efectivo, lo que evidencia una contradicción, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo señalado por la recurrente acerca que la Administración no ha analizado debidamente las pruebas y hechos, así como la jurisprudencia pertinente citada para tales efectos, esto es las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-1997 y 11824-3-2009, cabe indicar que según se advierte de autos, la Administración cumplió con analizar las pruebas y hechos aportados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que lo alegado por la recurrente no resulta atendible.



Tribunal Fiscal

N° 00284-4-2016

Que en relación a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 118-1-1997 y 11824-3-2009 invocadas por la recurrente, cabe señalar que la primera resolución no resulta aplicable pues corresponde a una situación distinta al presente caso donde la Administración desconoció los términos de un contrato de distribución presentado por un contribuyente por lo que no aceptó el crédito fiscal, lo que fue revocado por esta instancia; sin embargo, tal hecho no ha ocurrido en el caso materia de análisis, toda vez que por el contrario, aquí la recurrente no acompañó documentación que acredite la realización de los servicios que componen el gasto objetado y por consiguiente su causalidad. Respecto a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1824-3-2009, cabe indicar que dicha resolución se encuentra referida a un reparo por operaciones no reales, por lo que no resulta aplicable al caso de autos.

Resolución de Multa N° 024-002-0220349

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, dispone que constituye infracción relacionada 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.

Que la Resolución de Multa N° 024-002-0220349, de fojas 727 y 728, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustenta en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 establecidos en la Resolución de Determinación N° 024-003-0272964, los que han sido analizados y mantenidos en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en relación a dicha resolución de multa, y en tal sentido confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140128060/SUNAT de 31 de julio de 2015.

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


FLORÉS TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Charca Huascupe
Secretario Relator
AC/MC/mgp