



Tribunal Fiscal

Nº 06385-5-2003

EXPEDIENTE Nº : 5575-02
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de noviembre de 2003

VISTA la apelación interpuesta por contra la resolución ficta denegatoria recaída en el recurso de reclamación que presentara contra las Resoluciones de Determinación N°s. 022-03-0004694 y 022-03-0004695 emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1999, respectivamente.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente con fecha 17 de abril de 2001 interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N°s. 022-03-0004694 y 022-03-0004695 emitidas por reparos a la renta neta del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1997 y 1999 respectivamente, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 022-02-0008380 y 0008381 giradas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (folios 128 a 133); no obstante con fecha 13 de junio de 2002, se desistió del citado recurso de reclamación en lo relativo a la impugnación de las Resoluciones de Multa N°s. 022-02-0008380 y 022-02-0008381, conforme se desprende del escrito que aparece con firmas legalizadas a folios 167 y 168.

Que el 4 de octubre de 2002 la Administración aún no había resuelto el recurso de reclamación presentado por la recurrente, a pesar que a dicha fecha había transcurrido en exceso el plazo de seis (6) meses establecido por el artículo 142° del Código Tributario, por lo que considerándolo denegado al amparo de lo dispuesto por el artículo 144° del citado Código, formula recurso de apelación, en lo correspondiente a las Resoluciones de Determinación N°s. 022-03-0004694 y 022-03-0004695, procediendo que este Tribunal conozca del mismo.

Que como se puede advertir de los valores impugnados, la Administración repara los cargos efectuados en la Cuenta 63 en el mes de diciembre de 1997 y diciembre de 1999, referidos a la contabilización del gasto por servicios prestados por terceros -locación de servicios profesionales- debido a que, según observa SUNAT, no fueron sustentados documentariamente por la recurrente (folios 115 a 118).

Que por su parte, la recurrente señala que los reparos por S/. 550 235,46 (diciembre de 1997) y S/. 628 529,12 (diciembre de 1999) corresponden a la contabilización de las provisiones efectuadas por el importe total de las retribuciones adeudadas a los arquitectos señores Pablo Salcedo Chahud, Isaac Sotilla Charatona, Ana María Malachowski Reblagliati, Fredy Miranda Norabuena, Adolfo Chávez Linares, Fausto Fuertes Espejo, Jorge Gamarra Maguiño, Gisella Gianina Ayala Grimaldo, Julio Caipo Trujillo, y al contador señor Alfredo Vera Romero, por los referidos periodos (folio 131).

Que según señala la recurrente, la Administración le acotó la deducción por no haber exhibido los correspondientes recibos por honorarios emitidos por los servicios brindados indicados, lo que no podía hacer porque no había surgido aún la obligación de emitirlos de acuerdo con el artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, no siéndole factible contar con los citados comprobantes de pago al momento de efectuar las provisiones respectivas.

c-1 [firmas]



Tribunal Fiscal

Nº 06385-5-2003

Que asimismo, señala que dicha circunstancia no puede significar el desconocimiento de la deducción efectuada, toda vez que si bien no pagó el total de las retribuciones referidas, resulta evidente que se devengaron en los ejercicios 1997 y 1999, por corresponder a servicios que fueron prestados y recibidos en dichos años.

Que al respecto, cabe indicar que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo N° 774, las rentas de tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio que resulta de aplicación analógica para la imputación de los gastos.

Que con relación al concepto de lo devengado, Enrique Reig¹ precisa que *“el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina”*.

Que adicionalmente, la Ley del Impuesto a la Renta exige como requisito formal para la deducibilidad de los egresos, que éstos se encuentren acreditados, esto es, debidamente sustentados, estableciendo en su inciso j) del artículo 44°, que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF precisa que dichos documentos son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no pueden ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que de lo expuesto se concluye que para la deducción de un gasto, se debe acreditar su devengamiento, y adicionalmente que esté sustentado en un comprobante de pago en el caso que exista la obligación de emitirlo, criterio establecido en la R.T.F. N° 8534-5-2001 de 19 de octubre de 2001.

Que el artículo 2° de los Reglamentos de Comprobantes de Pago aprobados por Resoluciones de Superintendencia N°s. 018-97/SUNAT y 007-99/SUNAT, vigentes en los períodos acotados, señala qué tipos de documentos son considerados comprobantes de pago, estableciendo sus artículos 1° y 5° que éstos acreditan, entre otras operaciones, la prestación de servicios, debiendo emitirse en la oportunidad que indica la norma.

Que el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT -modificado por la Resolución de Superintendencia N° 031-97/SUNAT- establecía que en la prestación de servicios, incluyendo el arrendamiento y el arrendamiento financiero, el comprobante de pago debía emitirse cuando alguno de los siguientes supuestos ocurriese primero: i) la culminación del servicio, ii) la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido, iii) el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que teniendo en consideración lo explicado, lo señalado por la recurrente en el sentido que no podía cumplir con exhibir los recibos por honorarios -durante el procedimiento de fiscalización- no resulta cierto para el caso del ejercicio 1997, toda vez que si como afirma, la prestación de los servicios profesionales se verificó u ocurrió durante dicho ejercicio, correspondía la emisión y entrega del respectivo comprobante de pago.

¹ REIG, Enrique. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Décima Edición. Buenos Aires, 2001. Pág. 313-314.

C) [Firma] 97 [Firma]



Tribunal Fiscal

Nº 06385-5-2003

Que por lo tanto, resultaba válido que la Administración exigiera a la recurrente la exhibición de los recibos por honorarios que debieron sustentar el costo de los servicios brindados, por lo que corresponde mantener el reparo, al no haber sido presentados.

Que en cuanto al ejercicio 1999, el numeral 5) del artículo 5º del Reglamento aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT tiene una redacción similar al reglamento anterior, pero además incluye un párrafo que indica que lo dispuesto en el numeral no es aplicable a la prestación de servicios generadores de rentas de cuarta categoría a título oneroso, en cuyo caso los comprobantes de pago deberán ser entregados en el momento en que se perciba la retribución y por el monto de la misma.

Que en ese sentido, por el ejercicio 1999 al no haberse percibido la retribución, los profesionales contratados no estaban obligados a emitir comprobantes de pago, por lo que la regla sobre inadmisibilidad de la deducción de gastos que carecen de sustento en estos documentos, no resultaba aplicable.

Que sin embargo, no ha quedado acreditado si efectivamente los servicios se prestaron en el ejercicio 1999 y por lo tanto si las provisiones reparadas corresponden a servicios devengados en dicho periodo.

Que la recurrente señala que las provisiones se encuentran plenamente sustentadas en los correspondientes contratos de locación de servicios alcanzados a la Administración durante el procedimiento de fiscalización.

Que al respecto debe indicarse que del conjunto de los términos en que fueron redactados, no se puede advertir con claridad las características, modalidad, etc., de los servicios contratados, tal es así que en la cláusula segunda se establece que *"Para el normal desarrollo de sus requerimientos en el área de diseño Arquitectónico, LA SOCIEDAD" acuerda contratar los servicios profesionales de "EL LOCADOR" y que comprende entre otras, las labores de diseño, revisión y supervisión de los proyectos de arquitectura en general"* (nótese que no se determina exactamente el trabajo a realizarse) y en la cláusula octava se establece que *"EL LOCADOR" percibirá por contrato de honorarios profesionales una cantidad que será pactada de común acuerdo y estará en función de la envergadura del proyecto, la misma que se abonará mensualmente o en armadas. Este monto ascenderá (el subrayado es nuestro) a la suma de S/. 80,000.00..."* (la suma varía según cada contrato, debiendo anotarse sin embargo que el monto en ninguno de ellos está determinado en forma exacta).

Que no obstante, como quiera que la recurrente mediante Carta de 16 de enero de 2001 presentó copia de los recibos por honorarios profesionales emitidos por los profesionales que supuestamente prestaron sus servicios en 1999, lo que constituiría un indicio de que habría surgido la obligación de pago en dicho periodo, corresponde que la SUNAT verifique si en efecto se trataron de servicios devengados en el ejercicio 1999.

Que finalmente cabe señalar que con fecha 18 de agosto de 2003 se llevó a cabo el informe oral con la asistencia de ambas partes, según Constancia Nº 0419-2003-EF/TF que obra en el expediente.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.



Tribunal Fiscal

Nº 06385-5-2003

RESUELVE:

CONFIRMAR la resolución ficta denegatoria del recurso de reclamación presentado, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 022-03-0004694 y declararla **NULA E INSUBSISTENTE** en cuanto a la Resolución de Determinación N° 022-03-0004695, debiendo la Administración proceder conforme con el criterio expuesto.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Lima de la SUNAT, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

OLANO SILVA
VOCAL

ZEGARRA MULANOVICH
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/ICH/njt