



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

EXPEDIENTE N° : 7533-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 22 de mayo de 2007

Vista la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 1050140000150/SUNAT, emitida el 29 de abril de 2004 por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara improcedente la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N°s. 102-003-0000124 a 102-003-0000152 y contra las Resoluciones de Multa N°s. 102-002-0000194 a 102-002-0000230, giradas por el Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1999 a 2001, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a marzo a mayo, julio, agosto y noviembre de 2000 y enero a mayo, julio y agosto de 2001, Impuesto General a las Ventas correspondiente a enero a diciembre de 2001 y abril de 2002, y por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1y 2 del artículo 178° del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que la recurrente invoca la nulidad de todo lo actuado toda vez que la Administración se sustentó indebidamente en el artículo 87° del Código Tributario para efectuar una fiscalización en su contra;

Que asimismo indica que ha cumplido con exhibir toda la documentación requerida por la Administración, precisando que los comprobantes de pago presentados cumplen con todos los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago;

Que menciona que los gastos observados están vinculados con el giro del negocio y que los desembolsos efectuados a favor del señor Héctor Colichón Yerosh se originan por su labor de gestión en la empresa y no califican como dietas de directorio, conforme a los acuerdos tomados en la empresa, precisando que dicha persona ha presentado sus declaraciones juradas en las que incluye como ingresos tales gastos y respecto de los cuales se han realizado las retenciones del Impuesto a la Renta, lo cual pudo ser verificado por la Administración;

Que cuestiona el re cargo por los cargos a la Cuenta 60401.03 pues son gastos que corresponden al giro del negocio y el hecho que se hayan registrado en meses distintos a los que refiere la documentación exhibida no desvirtúa que sean necesarios para el desarrollo de su actividad;

Que agrega que se desconocieron los gastos sustentados en liquidaciones de compras efectuadas a Luzmila Melo Huari porque ésta antes habría emitido boletas de ventas, sin embargo dicha información sólo era de conocimiento de la Administración no siendo procedente que se le impute tal circunstancia, asimismo no tenía que verificar si tal proveedora tenía número de RUC o que éste había sido dado de baja, además tales operaciones están debidamente anotadas en su Registro de Compras;

Que precisa que en el re cargo por exceso en la deducción de gastos sustentados con boletas de venta se han considerado las adquisiciones contenidas en liquidaciones de compras que fueron reparadas, por lo que debe identificarse a qué compras se refieren a fin de determinar que no estén incluidas en el re cargo señalado en el considerando anterior;

Que añade que la provisión por vacaciones se ha contabilizado en virtud del principio de lo devengado y por lo tanto resulta procedente su deducción en el ejercicio en que se provisionó, resultando errónea la interpretación de la Administración en el sentido que no corresponde la deducción porque las vacaciones no se han pagado hasta la presentación de la declaración jurada anual, lo cual determinaría que se tenga una mayor utilidad para beneficiar al fisco y perjudicar al contribuyente;

Que alega que no existe una omisión de ingresos por el contrato de cesión en uso de activos celebrado con Servicios Turísticos Paracas S.A., ya que los ingresos provienen de promociones por servicios de recreación que ella presta, pero en el ejercicio acotado no se efectuaron promociones adicionales a las declaradas, por lo que el re cargo de la Administración no se ha realizado sobre base cierta sino sobre base presunta sin existir causal para dicha determinación;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que señala que adicionó en la declaración jurada del Impuesto a la Renta la depreciación observada y que la base de cálculo de dicha depreciación y los saldos acumulados que debió considerar la Administración son los que figuran en la declaración jurada del ejercicio 1998 y al no haberlo hecho, se ha aplicado el procedimiento de determinación sobre base presunta;

Que expresa que ha demostrado que los materiales de construcción adquiridos fueron destinados al mantenimiento de la zona antigua del hotel, según los autovaluos exhibidos;

Que finalmente manifiesta que cumplió con explicar el procedimiento adoptado en la identificación de las mermas y deterioros que forman parte de la determinación de su costo de ventas, identificando los diversos procesos de producción, los cuales figuran en los registros contables, no obstante la Administración no los ha tomado en cuenta;

Que por su parte la Administración considera que los requerimientos cursados en la etapa de fiscalización fueron válidamente emitidos al amparo del artículo 62° del Código Tributario y que la mención del artículo 87° de la misma norma hace referencia a la obligación que tiene la contribuyente de facilitar las labores de aquélla;

Que refiere que la recurrente a partir del ejercicio 1999 no podía depreciar el mayor valor atribuido como consecuencia de una fusión efectuada al amparo de la Ley N° 26283, conforme a la Ley N° 27034 y su reglamento, que para la determinación del excedente de revaluación tomó como referencia el informe emitido por el estudio de Contadores Públicos Muro, Ríos, Ramírez & Asociados y que los reparos a la depreciación y a los ajustes de estados financieros se han efectuado sobre base cierta y no sobre base presunta;

Que afirma que la recurrente no ha presentado documentación que acredite que los materiales comprados hayan sido destinados efectivamente al mantenimiento de la zona antigua del hotel, por lo que procede mantener el reparo a tal gasto, y respecto a la compra de bienes relacionados a equipos de cómputo señala que éstos forman parte de un todo por lo que deben ser activados;

Que expone que la recurrente no cumplió con sustentar el motivo por el cual para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 dedujo adquisiciones realizadas en el ejercicio 2000, asimismo no acreditó la deducción de adquisiciones que figuran en comprobantes de pago a nombre de Servicios Turísticos Paracas S.A.;

Que explica que producto del análisis del estatuto de la recurrente determinó que los importes pagados al señor Héctor Colichón Yerosh fueron otorgados por servicios propios a su función de director, es decir, tenían la calidad de dieta, por lo que reparó el exceso del límite dispuesto en el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que sostiene que la recurrente aceptó que su proveedora le efectuó ventas entregándole boletas de ventas, sin embargo posteriormente dado que dicho proveedor se dedicó al acopio de productos agrícolas emitió liquidaciones de compra, no obstante al poseer ésta número de RUC no procedía la emisión de tales comprobantes;

Que aduce que la recurrente no sustentó los importes consignados en la Cuenta 65915 mermas y deterioros, limitándose a señalar que corresponden a desperdicios, y tampoco acreditó las compras registradas por importe mayor o aplicando indebidamente un tipo de cambio, los gastos no sustentados documentariamente, gastos ajenos al giro del negocio y exceso de gastos sustentados con boletas de venta;

Que indica que si bien la recurrente provisionó contablemente los gastos por vacaciones de su personal siguiendo el principio contable de lo devengado, tributariamente no cumplió con lo señalado en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no efectuó el pago de las mismas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del mencionado impuesto;

Que añade que la recurrente no declaró como ingresos los costos de consumos de luz, agua y otros de sus instalaciones asumidos por Servicios Turísticos S.A.;

Que señala que al haberse efectuado reparos a la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000, el coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta de los períodos



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

acotados ha variado, según lo establecido en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se encuentra arreglado a ley el cobro de los intereses devengados por tales pagos a cuenta;

Que menciona que la recurrente no sustentó los reparos por utilización del crédito fiscal consignado en boletas de venta o registradas con posterioridad al plazo establecido por las normas legales;

Que del análisis de los actuados se aprecia que la Administración mediante Requerimiento N° 00050196 (fs. 1722) inició el proceso de fiscalización contra la recurrente, solicitándole diversa documentación contable y tributaria correspondiente a los últimos doce meses vencidos para el Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, amparándose para tal efecto en los artículos 62° y 87° del Código Tributario;

Que al respecto la recurrente cuestiona que la Administración haya iniciado un proceso de fiscalización en su contra, sustentándose en el artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF;

Que conforme al numeral 5 del citado artículo 87°, los deudores tributarios están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas;

Que como se advierte la referencia del mencionado artículo 87° en el Requerimiento N° 00050196 se ajusta a ley, pues al amparo de la misma la Administración puede exigir la exhibición de diversa documentación a los deudores tributarios encontrándose éstos obligados a cumplir con ello, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente;

Que la Administración reparó el importe de la depreciación correspondiente a la revaluación de los activos fijos que la recurrente había contabilizado como gasto en los ejercicios 1999, 2000 y 2001 al amparo de la Ley N° 26283, así como la determinación del Resultado por Exposición a la Inflación - REI generado en dichos ejercicios, en el entendido que a partir del ejercicio 1999 los contribuyentes que revaluaron sus activos fijos al amparo de dicha norma, no podían deducir como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido por revaluación;

Que para el ejercicio 1999 en adelante, la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034 dispuso que no era deducible como gasto el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de las revaluaciones voluntarias de los activos con motivo de una reorganización realizada al amparo de la Ley N° 26283, normas ampliatorias y reglamentarias;

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02384-1-2005 del 15 de abril de 2005 se ha dejado establecido que la referida norma tiene vigencia a partir del 1 de enero de 1999, rigiendo no con efectos retroactivos, sino para las relaciones jurídicas que tuvieron nacimiento en períodos anteriores y que se mantienen en el año 1999;

Que según la copia de la Escritura de Aumento de Capital, Modificación de Estatuto y Fusión del 12 de noviembre de 1998 (fs. 1908 a 1938), Compañía Hotel Paracas S.A. se fusionó con Servicios el Candelabro S.A. habiendo esta última absorbido a la primera y cambiando su denominación social por Compañía Hotel Paracas S.A., efectuándose como acto previo a la fusión, la revaluación de activos fijos, al amparo de lo dispuesto en la Ley N° 26283 y su reglamento, el Decreto Supremo N° 120-94-EF;

Que en tal sentido, de acuerdo a la citada Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034 no procedía que la recurrente depreciara el mayor valor asignado por revaluación voluntaria de activos durante los ejercicios 1999, 2000 y 2001;

Que corresponde determinar si el cálculo del exceso de depreciación así como el ajuste por inflación generado por el referido mayor valor que incidió en la partidas del activo fijo, depreciación y capital, realizado por la Administración se ajusta a ley;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que en cuanto a la determinación del exceso de depreciación, de los análisis presentados por la recurrente (fs. 1959 y 1966) y de los papeles de trabajo de la Administración (foja 1987), se aprecia que la base de cálculo de la depreciación es distinta, tal como se muestra en los siguientes cuadros:

Cuadro N° 1 – Determinación del Valor del Activo Tributario, según SUNAT

Partida	Saldos iniciales (a)	Excedente de Revaluación (b)	Valor Revaluado (a) + (b)	Valor Activo Tributario SUNAT*
Terrenos**	92 087,77	5 925 867,40	6 017 955,17	
Edificios y otras construcciones	2 954 451,68	4 986 842,56	7 941 294,24	2 954 451,68
Otros (adiciones)				18 299,26
Totales	3 046 539,45	10 912 709,96	13 959 249,41	2 972 750,94

* Sobre esta base se determinó la depreciación de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, que según la Administración debió ser deducible en dichos períodos. En este importe se incluye el valor al 31.08.98 que fue recogido del informe preparado por Muro, Ríos, Ramírez & Asociados – Contadores Públicos (fs. 1941 y 1942).

** La Administración llegó al importe del saldo inicial aplicando sobre el valor histórico al 31.12.97 de S/. 87 039,48 el factor que comprende la variación del IPM de diciembre a agosto de 1998 (1.058).

Cuadro N° 2 – Determinación del Valor del Activo Depreciable, según Contribuyente

Partida	Saldos iniciales* (a)	Excedente de Revaluación (b)	Valor Revaluado (a) + (b)	Valor Activo Tributario Contribuyente
Terrenos	92 670,00	5 925 867,40	6 018 537,40	
Totales	92 670,00	5 925 867,40	6 018 537,40	
Edificios y otras construcciones	5 817 952,00	5 049 245,00	10 867 197,00	10 867 197,00
Depreciación acumulada	(2 895 271,00)			
Totales	2 922 681,00	5 049 245,00	10 867 197,00	10 867 197,00

* Estos saldos se encuentran actualizados al 31.12.98 con el factor 1.065 que comprende la variación inflacionaria de todo el ejercicio 1998, bajo el entendido que existe continuidad en la actualización de los activos.

Que conforme a lo señalado en el Informe Contable N° 023-2006-EF/41.09.8 elaborado por un auditor de este Tribunal, del que también se han extraído los antes mencionados Cuadros, de ellos se desprende que a diferencia de la Administración, la recurrente parte de los activos fijos en el balance general al 1 de noviembre de 1998 (fs. 1976 y 1977), lo cual resulta correcto por cuanto en la escritura de fusión se señaló que en las Juntas Generales de Accionistas se acordó que tal fusión entraría en vigencia el 2 de noviembre de 1998 (foja 1937), sin embargo la Administración erróneamente parte de los activos fijos al 31 de agosto de 1998, que corresponde al mes en que las empresas que se fusionaron acordaron por separado, como acto previo a la fusión, capitalizar el excedente de revaluación de sus activos (foja 1937);

Que también se observa que mientras la Administración consideró como saldo inicial de edificios y otras construcciones el importe de S/. 2 954 451,68 al considerar los bienes recibidos como nuevos (netos de depreciación acumulada), la recurrente mostró por el mismo concepto el monto de S/. 5 817 952,00, lo cual se debe al hecho que esta última mantuvo por separado el valor bruto en libros de las edificaciones, de su depreciación acumulada de S/. 2 895 271,00, manteniendo la misma forma en que se encontraba en la contabilidad de la empresa transferente Compañía Hotel Paracas S.A., como si se tratase de la continuidad en el uso del activo y por ende del negocio;

Que al respecto este Tribunal mediante Resolución N° 03308-1-2004 del 21 de mayo de 2004, se pronunció sobre el tratamiento que debía darse a la depreciación de los bienes transferidos en un proceso



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

de fusión de sociedades, en el sentido que debían mantener la misma vida útil que poseían en cabeza de la empresa transferente, precisando que no existía razón para considerar que en la transferencia los bienes materia de la fusión habían sufrido alguna modificación en su estatus jurídico y no podía sostenerse que en ésta la empresa absorbente o incorporante debía dar a los bienes transferidos el trato de activos recién adquiridos;

Que en virtud del mencionado criterio, la Administración en el caso de autos no debió considerar los activos recibidos por la absorbente como nuevos sino que debió tener en cuenta que tales bienes se recibieron para seguir siendo explotados en una suerte de continuidad económica y jurídica, y por lo tanto depreciados sobre las mismas bases y por el resto de la vida útil que tenían en poder de la absorbida;

Que dado que la Administración ha incurrido en irregularidades en el cálculo del exceso de depreciación, procede revocar la apelada en dicho extremo, a fin que efectúe una nueva determinación teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución y emita nuevo pronunciamiento en consecuencia;

Que cabe precisar que el argumento expuesto por la recurrente en el sentido que la Administración ha considerado una base de cálculo para los ejercicios 1999 a 2001 distinta a los saldos declarados en el ejercicio 1998 determinando la obligación tributaria sobre base presunta, carece de sustento toda vez que lo que esta última determinó fue el activo tributario sobre el cual se debió calcular la depreciación deducible, el cual no necesariamente debía coincidir con el que se muestra en la declaración jurada por cuanto en ella se incluye el valor contable de los activos que incluye el importe de las revaluaciones practicadas tanto por la empresa absorbida como por la empresa absorbente, las cuales debieron excluirse para efectos de la determinación de la depreciación aceptable para efectos tributarios a partir de 1999;

Que en lo que respecta a los reparos al REI, al haberse concluido que la Administración no consideró los importes correctos de las bases del activo y la depreciación, corresponde que también efectúe un nuevo cálculo del ajuste por inflación de las partidas activo fijo y depreciación considerando los criterios antes expuestos;

Que conforme se señala en el Informe Contable anteriormente citado, el cálculo del ajuste de la cuenta del capital se encuentra correctamente efectuado, pues se determinó en función a la información que la recurrente proporcionó en la etapa de fiscalización, respecto al excedente de revaluación determinado con motivo de la fusión;

Que la Administración reparó los gastos vinculados a adquisiciones de materiales de construcción tales como hormigón, arena, cemento, volquetadores de piedra, tierra y arena, el servicio de transporte de estos materiales, llaves térmicas, tableros trifásicos, cables, servicio de construcción de veredas y enchapes de cerámica y otros, adquisiciones de bienes relacionados con equipos de cómputo tales como discos duros, tarjetas de sonido, tarjetas de video, tarjetas fax modem, tarjetas de red, alimentador, banco de memoria, entre otros, y adquisiciones que superan 1/4 de la UIT y que no tienen utilidad por si solos tales como módulos de estantería, receptor digital y antena parabólica, al considerar que dichos desembolsos debían ser activados (fs. 530, 531, 534, 536, 539, 542, 548, 561, 562, 564, 573, 578, 585, 586, 591, 603, 606, 613, 615, 2269 y 2270);

Que el inciso e) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente;

Que conforme con lo indicado en el párrafo 25 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16, referida a Inmuebles, Maquinaria y Equipo (modificada en 1993), los desembolsos posteriores sobre inmuebles, maquinaria y equipo sólo se reconocen como un activo cuando mejoran la condición del activo más allá del rendimiento estándar originalmente evaluado, como por ejemplo, la extensión de su vida útil, el mejoramiento sustancial en la calidad de la producción obtenida o la reducción de los costos de producción, y los desembolsos por reparaciones o mantenimiento de los activos son aquellos que se efectúan para restaurar o mantener los futuros beneficios económicos que una empresa puede esperar del rendimiento estándar originalmente evaluado del activo;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que mediante Resoluciones N°s. 147-2-2001, 9259-5-2001, 1217-5-2002 y 3595-4-2003, este Tribunal ha dejado establecido que el elemento que permite distinguir si un desembolso relacionado a un bien del activo fijo preexistente constituye un gasto por mantenimiento o reparación o una mejora de carácter permanente que debe incrementar el costo computable del mismo, es el beneficio obtenido con relación al rendimiento estándar originalmente proyectado, así si el desembolso origina un rendimiento mayor, deberá reconocerse como activo, pues acompañará toda la vida útil al bien, en cambio si el desembolso simplemente repone o mantiene su rendimiento original, entonces deberá reconocerse como gasto del ejercicio;

Que en cuanto a la adquisición de materiales y servicios de construcción, la recurrente durante la fiscalización mediante el escrito con fecha 18 de diciembre de 2002 (foja 827), precisó que la vereda construida no superó un año de vida debido a la cercanía del mar y el salitre, y que los demás gastos se destinaron al mantenimiento de las instalaciones de la zona antigua del hotel y de la rivera marina ante la varada de algas en estado de putrefacción;

Que si bien lo alegado por la recurrente podría en principio sustentar su deducción como gastos del ejercicio conforme a los criterios contenidos en las resoluciones antes citadas, no adjuntó medio probatorio que acreditara su dicho, siendo que recién en la etapa de reclamación presentó los autovaluos del hotel, el testimonio de constitución de la empresa y un plano de las áreas del hotel, los que no pueden ser evaluados en esta instancia en virtud de lo dispuesto por los artículos 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, habida cuenta que la recurrente no acredita haber cancelado la deuda correspondiente, ni que la omisión a su presentación durante la etapa de fiscalización se debió a causa que no le era imputable;

Que en tal sentido, al no haberse desvirtuado que tales adquisiciones y servicios estuvieron destinadas a la construcción y reconstrucción de zonas del hotel que extendieron su vida útil, procede confirmar el reparo;

Que el artículo 23° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la inversión en bienes cuyo costo por unidad no sobrepase de un cuarto (1/4) de la Unidad Impositiva Tributaria, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable cuando los referidos bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento;

Que respecto a los bienes relacionados con equipos de cómputo tales como tarjetas de sonido, video, fax modem, tarjetas de red, alimentador y banco de memoria, se aprecia que éstos no funcionan independientemente, sino que forman parte de un conjunto o equipo de cómputo, careciendo aisladamente de utilidad, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06965-4-2005, por lo que no correspondía que la recurrente considerara los desembolsos efectuados como gastos, procediendo en consecuencia confirmar el reparo;

Que cabe añadir que el disco duro constituye una pieza que no suele ser reemplazada para mantener la vida útil de una computadora o para mantenerla en iguales condiciones de operatividad, sino para aumentarla, toda vez que la misma ya ha superado el límite de desgaste que condiciona su operatividad, por lo que resulta arreglado a ley otorgarle a la referida adquisición el tratamiento de mejora (activo) y no el de un gasto deducible, tal como lo ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 03595-4-2003 del 25 de junio de 2003;

Que en relación a las adquisiciones de módulos de estantería, receptor digital y antena parabólica, la recurrente no expresa argumento alguno al respecto, advirtiéndose que los mismos originan un incremento en el rendimiento estándar del inmueble en el que se han instalado, debiendo confirmarse tal reparo;

Que la Administración observó diversos gastos correspondientes a los meses de agosto y octubre a diciembre del 2000 (fs. 2269, 2270 y 2286), toda vez que conforme a lo previsto por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta no podían darse para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, añadiendo que esta norma es de aplicación analógica para la imputación de gastos, asimismo establece en su segundo párrafo que para la determinación de dichas rentas, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquél en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo;

Que conforme a los Anexos N°s. 01 y 02 al Resultado del Requerimiento N° 00076855 (fs. 1703 y 1708), la recurrente presentó un escrito con fecha 18 de diciembre de 2002 en respuesta a tal requerimiento (fs. 829 a 831), sin sustentar el referido reparo;

Que de la revisión del indicado escrito con fecha 18 de diciembre de 2002 (fs. 829 a 831) así como de sus recursos impugnativos, se aprecia que la recurrente no ha expuesto ningún argumento ni ha exhibido alguna prueba que desvirtúe tal reparo y dado que los gastos se rigen por el principio de lo devengado, procede confirmarlo;

Que la Administración desconoció la deducción de gastos y la utilización del crédito fiscal contenido en comprobantes de pago emitidos a nombre de Servicios Turísticos Paracas S.A. y no de la recurrente (fs. 2269 y 2270), al no cumplir con el principio de causalidad;

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por ley;

Que según el inciso j) del artículo 44° de la citada ley, 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 conforme al inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios y contratos de construcción que fueran permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último;

Que la recurrente no ha expresado ningún argumento ni ha acreditado que los comprobantes de pago observados se vinculen a adquisiciones efectuadas por ella y que hayan sido destinados al giro de su negocio, por lo que procede mantener dichos reparos;

Que la Administración reparó el exceso de los desembolsos efectuados al señor Héctor Colichón Yerosh sustentados en los Recibos por Honorarios N°s. 001-140-, 001-142, 0001-143, 001-145, 001-146 y 001-148, al considerar que los mismos fueron otorgados por servicios propios a su función de director calificando como dietas y por lo tanto, están sujetos al límite de deducibilidad previsto en el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que el inciso m) del citado artículo 37° establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirían de la renta bruta las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondiesen a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no excediera del 6% de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta;

Que de acuerdo al punto 7 del Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° 00076855 (fs. 1685 y 1686), la recurrente mediante escrito del 10 de enero de 2003 manifestó que adjuntaba copia de la sesión de directorio en la que se acordó otorgar honorarios por el asesoramiento en la supervisión de obras, mejoras, proyectos y todo lo relacionado a control, presupuestos, reuniones de gerencia y balance al señor Héctor Colichón Yerosh (fs. 812), añadiéndose que en la sesión del directorio del 22 de marzo de 2000 (fs. 455) se indicó que el presidente del directorio (Héctor Colichón Yerosh) propuso ajustar sus honorarios de US\$ 1000 a US\$ 1500 en vista del tiempo que venía dedicando a la empresa;

Que asimismo se agrega que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente la prestación efectiva del servicio de asesoramiento a que hacen referencia los recibos por honorarios antes indicados, concluyéndose que los importes a que hacen referencia dichos recibos fueron otorgados a Héctor



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Colichón Yerosh por su función de director de acuerdo a lo señalado en los incisos c), d), e) y f) del artículo trigésimo del estatuto de la recurrente;

Que de la revisión de los referidos recibos por honorarios (fs. 444 a 449), se observa que fueron emitidos por Héctor Colichón Yerosh por concepto de asesoramiento en la oficina de Lima y conforme al Comprobante de Información Registrada dicha persona es el presidente del Directorio (foja 1621);

Que según el artículo 172° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general;

Que según los incisos c) y f) del artículo trigésimo del estatuto de la recurrente (fs. 1188 y 1189), el directorio tiene entre sus funciones el disponer sobre el régimen administrativo de la empresa y vigilar las operaciones administrativas;

Que si bien la recurrente sostiene que el señor Colichón prestó servicios de asesoría para la gestión de la empresa, no ha exhibido alguna prueba que demuestre que están referidos a labores distintas a sus funciones de director que incluyen facultades de gestión administrativa, no habiéndose limitado tales medios probatorios a la exhibición de un contrato escrito como erróneamente alega, sino que podría haber presentado informes, reportes u otros documentos que acrediten que el servicio prestado por tal persona fue adicional a su función de director, en consecuencia corresponde que se confirme el reparo formulado por la Administración;

Que asimismo, la Administración observó la deducción de gastos sustentados en liquidaciones de compra, toda vez que la proveedora a que hacen referencia tales documentos posee número de Registro Único de Contribuyentes – RUC;

Que tal como se indicó el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta impide la deducción de gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago;

Que el numeral 3 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, establece que las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos, se encuentran obligados a emitir liquidaciones de compra por las adquisiciones que efectúen a personas naturales productoras y/o acopiantoras de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, pesca artesanal y extracción de madera, de productos silvestres, minería aurífera artesanal, artesanía y desperdicios y desechos metálicos y no metálicos, desechos de papel y desperdicios de caucho, siempre que estas personas no otorguen comprobantes de pago por carecer de número de RUC;

Que de la revisión de las liquidaciones de compras observadas (fs. 874 a 946) se aprecia que fueron emitidas a Luzmila Melo Huari durante los meses de enero a junio de 2001, sin embargo tal proveedora conforme al Comprobante de Información Registrada tiene el número de RUC 17120240960 desde el año 1997, no figurando en el histórico de formularios que durante los períodos acotados se haya producido la baja del número de RUC (fs. 1595 a 1597);

Que inclusive conforme lo reconoce la recurrente en el escrito que obra a foja 2212, con anterioridad a tales períodos dicha proveedora le emitió boletas de venta (en las que figura un número de RUC), por lo que razonablemente conocía que aquella se encontraba inscrita en el Registro Único de Contribuyentes, careciendo de sustento lo argumentado por ella en el sentido que no podía verificar la autenticidad del número de RUC porque no tenía relación con el número del documento nacional de identidad de la proveedora, además a partir de julio de 2001 la misma proveedora emitió boletas de venta a la recurrente (fs. 1559 a 1579);

Que en tal sentido, procede mantener el reparo a la deducción del gasto sustentado en dichos documentos, debiendo precisarse que si bien la recurrente alega que tales liquidaciones sustentarían compras a otros proveedores que por temor no exhibieron su documento nacional de identidad y por ello no se consignó sus nombres sino el de Luzmila Melo Huari, no ha sustentado tal hecho, pues exhibe pruebas sobre el particular recién en la etapa de reclamación que no procede que sean merituadas en



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

virtud de los artículos 141° y 148° del Código Tributario, siendo oportuno mencionar que mediante cruce de información la señora Melo Huari reconoció haber efectuado las ventas que refieren las aludidas liquidaciones de compra (fs.1585 y 1586);

Que de otro lado, la Administración desconoció la deducción de gastos por concepto de mermas y desperdicios al no encontrarse debidamente acreditados;

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta, las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados;

Que el inciso c) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para la deducción de las mermas de existencias, se entiende por merma la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo, siendo que cuando la SUNAT lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente, informe que deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas, en caso contrario, no se admitirá la deducción;

Que tal como lo señala el Informe Contable antes citado, de la revisión de los Anexos preparados al efecto por la Administración, la recurrente por este concepto efectuó un asiento mensual en el que reconoció un gasto identificado en la cuenta 65915 con abono a una cuenta de existencias –Cuenta 24101, por concepto de mermas y desperdicios;

Que la recurrente alude que los asientos mensuales que corresponden a los gastos observados se refieren a pérdidas por desperdicios de productos utilizados en la preparación de comidas para sus pasajeros que son entregados a terceras personas, por lo que ha establecido un procedimiento de acumulado diario en tachos y entrega conforme a un "reporte de salidas" que contiene, entre otros, la fecha y peso de los desperdicios entregados, no obstante no obra en autos el referido reporte ni los resúmenes mensuales de salidas así como tampoco los documentos que acrediten la cuantificación de las supuestas pérdidas;

Que por último, la recurrente no ha exhibido un informe técnico preparado por profesional independiente que sustente que las mencionadas pérdidas califican como mermas, por lo que el reparo efectuado por la Administración se ajusta a ley;

Que de otro lado, la Administración reparó la deducción de la provisión por concepto de vacaciones por la suma de S/. 44 796,00 al no haber sido pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, según lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta;

Que conforme al inciso v) de dicho artículo 37°, modificado por Ley N° 27356, vigente a partir del 1 de enero de 2001, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio;

Que al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 14 de enero de 2006, con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo en consecuencia deducibles en el ejercicio gravable que correspondan cuando han sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio;

Que en tal sentido, al no haber la recurrente cumplido con el pago de las remuneraciones vacacionales dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, no eran deducibles como gastos las provisiones constituidas por dichas remuneraciones, por lo que procede confirmar el reparo;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que cabe precisar que si bien la recurrente señala que fue en cumplimiento de las normas contables que efectuó dicha provisión contra gastos del ejercicio, su deducción como gasto para efectos del Impuesto a la Renta estaba sujeta a su pago, según lo indicado anteriormente, resultando en tal caso de aplicación el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, de cuya lectura se concluye que los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones;

Que debe añadirse que en la Resolución Tribunal Fiscal N° 04123-1-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 06 de agosto de 2006, con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha interpretado que de conformidad con lo señalado por el numeral 1 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no procede aplicar intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta que se hubiera generado por la interpretación equivocada de los alcances del inciso j) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, en lo que respecta al tratamiento tributario de las remuneraciones vacacionales;

Que asimismo en tal resolución se señala que los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de tal resolución en el diario oficial "El Peruano";

Que lo expuesto anteriormente deberá ser tomado en cuenta por la Administración en la determinación de los intereses y en la extinción de la sanción relacionada con el referido reparo;

Que la Administración también desconoció la deducción de gastos y la utilización del crédito fiscal por adquisiciones registradas por un importe mayor, compra registrada aplicando un tipo de cambio a pesar que el comprobante de pago fue emitido en soles, adquisiciones no sustentadas documentariamente y ajenas al giro del negocio;

Que sobre el particular la recurrente sólo manifiesta que dichos reparos se han efectuado siguiendo un criterio subjetivo ajeno a la realidad del negocio y que se encuentran vinculados con la generación de su renta, sin embargo ni en la etapa de fiscalización ni en la de reclamación y apelación ofrece algún medio probatorio que acredite sus afirmaciones, por lo que corresponde confirmar tales reparos;

Que en cuanto al reparo por exceso de gastos sustentados con boletas de venta, debe señalarse que el numeral 3.2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que las boletas de venta no permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal ni podrían sustentar gasto o costo para efecto tributario, salvo en los casos que la ley lo permitiese, siendo que en el caso del Impuesto a la Renta, el segundo párrafo del inciso u) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría resultan deducibles como gasto o costo, aquellos sustentados con boletas de venta o tickets hasta el límite del 3% (tres por ciento) de los montos acreditados mediante comprobantes de pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras, agregando que dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las 100 (cien) Unidades Impositivas Tributarias;

Que la recurrente no discute la procedencia de dicho reparo, limitándose a indicar que en el cálculo del exceso se han considerado las adquisiciones contenidas en liquidaciones de compras que fueron reparadas, no obstante conforme se observa del Anexo N° 16 al Informe N° 052-2004/O0400 – Exceso de Gastos Sustentados con Boletas de Venta (foja 2259), en el cuadro del punto 2 denominado "determinación de diferencias en aplicación de gastos con liquidaciones de compra según Anexo N° 03 al resultado del Req. 67316" se han excluido las adquisiciones sustentadas en las liquidaciones de compras y que se mencionan en el Anexo 15 de tal informe (fs. 2260 a 2262), careciendo de sustento lo manifestado por la recurrente;

Que asimismo la Administración determinó ingresos omitidos como consecuencia del contrato de cesión en uso de activos que celebrara la recurrente con Servicios Turísticos Paracas S.A. por el importe de S/. 40 510,80 para efecto del Impuesto General a las Ventas y S/. 29 250,00 para el Impuesto a la Renta;



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00067316 (foja 1673), se deja constancia que la recurrente mediante carta del 26 de junio de 2003 manifestó que la empresa Servicios Turísticos Paracas S.A. en el ejercicio 2001 desembolsó por concepto de alquiler la suma de S/. 16 800,00 y por concepto de luz, agua y otros el monto de S/. 12 450,00 (foja 956), los que responden a servicios prestados en las instalaciones del hotel de la recurrente, asimismo se verificó que en el rubro de adiciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 la recurrente consignó la suma de S/. 11 260,80 por el contrato de cesión celebrado con la referida empresa;

Que al respecto la recurrente sostiene que los ingresos omitidos que le imputa la Administración no existen, ya que el cobro de los ingresos por el contrato de cesión en uso se realiza a través de promociones de recreación, siendo que en el ejercicio acotado no se efectuaron promociones adicionales a las declaradas;

Que no obstante lo expuesto por la recurrente en sus recursos impugnativos, durante la fiscalización aquélla reconoció que la empresa Servicios Turísticos Paracas S.A. efectuó desembolsos a su favor por las sumas de S/. 16 800,00 y S/. 12 450,00 por servicios prestados en su hotel, y dado que éstos no fueron incluidos en la determinación del Impuesto a la Renta ni del Impuesto General a las Ventas, procede confirmar los reparos;

Que es preciso mencionar que tales omisiones han sido determinadas por la Administración sobre base cierta en virtud de la información proporcionada por la propia recurrente y de sus declaraciones juradas, por lo que carece de sustento lo señalado por aquélla en el sentido que tal determinación se ha efectuado sobre base presunta;

Que en cuanto a los reparos al crédito fiscal consignado en boletas de ventas, utilización del crédito fiscal registrado con posterioridad al plazo establecido por las normas legales y crédito fiscal relacionado con operaciones inafectas al Impuesto General a las Ventas, la recurrente no expone algún argumento ni presenta pruebas que los desvirtúen, por lo que corresponde que sean confirmados;

Que respecto a los intereses devengados por concepto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a marzo a agosto y noviembre de 2000 y enero a agosto de 2001 (fs. 2358 y 2476), se observa que fueron determinados en virtud a ingresos omitidos y modificación del coeficiente como consecuencia de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, y si bien el primero de los reparos debe ser confirmado, ya que la recurrente no ha expuesto argumento alguno ni ha exhibido ninguna prueba que lo desvirtúe, el segundo de los reparos proviene de la determinación del exceso de depreciación y la determinación del REI, respecto de los cuales esta instancia ha dispuesto se revoque la apelada a fin que la Administración efectúe una nueva determinación, teniendo en cuenta lo expuesto en la presente Resolución, por lo que procede que del mismo modo, la Administración emita nuevo pronunciamiento sobre los señalados intereses;

Que las Resoluciones de Multa N°s. 102-002-0000205 a 102-002-000214 y 102-002-0000224 a 102-002-0000226 fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, sobre la base de los reparos efectuados al crédito fiscal y reparos por ingresos omitidos correspondientes a los períodos enero a diciembre de 2001 y abril de 2002, por lo que atendiendo a que tales reparos se han confirmado en la presente instancia, procede que también se confirmen las citadas resoluciones de multa;

Que las Resoluciones de Multa N°s. 102-002-0000194, 102-002-0000195 y 102-002-0000215 se emitieron por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, como consecuencia de los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 a 2001 y dado que esta instancia ha revocado la apelada respecto a los reparos por exceso de depreciación y determinación del REI disponiendo que la Administración emita nuevo pronunciamiento al respecto y ha confirmado otros reparos, corresponde que la Administración del mismo modo, emita un nuevo pronunciamiento sobre tales resoluciones de multa teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución;

Que las Resoluciones de Multa N°s. 102-002-0000196 a 102-002-0000204, 102-002-0000216 a 102-002-0000223 y 102-002-0000227 a 102-002-0000230 fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículos 178° del Código Tributaria, por pagos a cuenta del Impuesto a la



Tribunal Fiscal

Nº 04397-1-2007

Renta correspondientes a los periodos marzo a mayo, julio y noviembre de 2000 y enero a mayo, julio y agosto de 2001, sobre la base de ingresos omitidos y diferencias en aplicación del coeficiente como consecuencia de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, y siendo que en esta instancia se ha confirmado la apelada respecto al primero de los reparos y se la ha revocado en cuanto al segundo de los reparos, procede que la Administración emita un nuevo pronunciamiento sobre tales resoluciones de multa teniendo en cuenta lo expuesto en la presente resolución;

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 1050140000150/SUNAT de fecha 29 de abril de 2004, en el extremo referido a los reparos por exceso de depreciación y determinación del REI con incidencia en las partidas de activos fijos y depreciación y los intereses devengados por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debiendo la Administración proceder conforme a lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, sin perjuicio de la reliquidación de intereses y extinción de la sanción vinculada con el reparo por provisión de vacaciones no pagadas y de la reliquidación de las Resoluciones de Multa N°s. 102-002-0000194 a 102-002-0000204, 102-002-0000215 a 102-002-0000223 y 102-002-0000227 a 102-002-0000230.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

Hna. María Cogorno
COGORNO-PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI
VOCAL

Hna. Beatriz Barrantes Takata
BARRANTES TAKATA
VOCAL

Américo de las Casas
Secretaria Relatora
CP/BV/470/rmh