



Tribunal Fiscal

N° 10042-3-2007

EXPEDIENTE N° : 11894-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 23 de octubre de 2007

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000247/SUNAT, emitida el 8 de setiembre 2004 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declara infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 052-003-0000591, girada por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y contra las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000527 a 052-002-0000529, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que carece de sustento el reparo de los gastos efectuados con ocasión del día del trabajo en la parte que corresponde a sus trabajadores independientes. Indica que según la Administración dichos gastos resultan ajenos al giro del negocio, no obstante dicho argumento implicaría desconocer la relación existente entre la generación de su renta gravada y las labores realizadas por su personal independiente.

Que asimismo, cuestiona el reparo del gasto por arrendamiento del inmueble ubicado en la calle Iquitos N° 835 de la ciudad de Mollendo. Indica que dicho inmueble es necesario para alojar al personal que no reside en la ciudad de Mollendo, entre estos, funcionarios y socios, así como para realizar los actos administrativos que resulten necesarios.

Que señala que adquirió polos y shorts para su personal, con motivo de la realización de una actividad deportiva realizada entre los trabajadores de las empresas ubicadas en el CETICOS Matarani, y que por la naturaleza del evento no cumplió con realizar formalidad alguna.

Que sostiene que los gastos sustentados en recibos emitidos por la Junta de Inversionistas de CETICOS son deducibles, e indica que a dicha entidad no le corresponde la emisión de comprobantes de pago, por tratarse de una entidad sin fines de lucro que carece de personería jurídica según lo dispuesto en la Directiva N° 004-95/SUNAT. Asimismo, señala que la referida Junta de Inversionistas no es una asociación por lo que no se encuentra dentro de los alcances del inciso b) del numeral 6.3. del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, como sostiene la Administración.

Que en relación a los reparos por omitir los ingresos por diferencia de cambio para el cálculo de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de mayo y diciembre de 2001, alega que la diferencia de cambio no se determina contablemente en cada transacción, y que la declaración mensual de ingresos está sujeta a la anotación de los comprobantes en el Registro de Ventas, no correspondiendo la anotación de los ingresos por diferencia de cambio en dicho registro, toda vez que son el resultado de ajustes efectuados en el Libro Diario, de conocimiento posterior al plazo otorgado para la presentación de la declaraciones juradas mensuales.

Que la Administración indica que el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta admite la deducción de los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, entendiéndose como "personal" a aquellas personas que prestan sus servicios a la empresa en relación de dependencia, en mérito de un contrato de trabajo, concepto que no comprende a los terceros que prestan servicios en mérito a un contrato de locación de servicios de naturaleza civil, motivo por el cual únicamente acepta la deducción de los gastos por agasajo al personal de la recurrente en el día del trabajo, en la proporción que corresponde al número de trabajadores en planilla.



Tribunal Fiscal

N° 10042-3-2007

Que señala que la recurrente no acreditó que el inmueble ubicado en la calle Iquitos N° 835, haya sido utilizado como alojamiento de sus socios, que éstos se hubieran hecho presentes en la ciudad de Mollendo y menos aún que haya sido necesario para sus actividades. Agrega además, que en la etapa de fiscalización verificó que el referido inmueble había sido utilizado como casa habitación, quedando desvirtuado el argumento de la recurrente con relación a que allí se realizaban las sesiones de directorio, luego de verificar de su libro de actas que tales sesiones tuvieron lugar en la ciudad de Arequipa y no en Mollendo, donde se ubica el inmueble, por lo que reparó los gastos de arrendamiento, y servicios de luz y de agua vinculados al mismo.

Que en cuanto al reparo al gasto por la adquisición de polos y shorts, sostiene que la recurrente no presentó documentación alguna que sustentara que dicha indumentaria fuera utilizada por el personal de la empresa a efecto de participar en un campeonato deportivo, por lo que no aceptó su deducción conforme con lo dispuesto por el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo reparó el gasto sustentado en la Factura N° 003-2552, correspondiente a gastos de lavado de frazada del gerente administrativo, indicando que se trataba de una liberalidad no deducible, según lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley antes mencionada.

Que respecto a los gastos sustentados en recibos emitidos por la Junta de Inversionistas de CETICOS Matarani, por concepto de recojo de basura, placa recordatoria, publicidad, cuota de asociación y cuota extraordinaria para olla común, la Administración señala que conforme con lo establecido por el inciso b) del numeral 6.3 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, y el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la deducción de los gastos sustentados en los recibos antes indicados, al no cumplir con los requisitos y características mínimos establecidos en el mencionado reglamento.

Que por otro lado, indica que la diferencia de cambio es el producto de las operaciones mensuales de la recurrente, y no de los saldos al cierre del ejercicio, los cuales, en todo caso, estarían comprendidos en el mes de diciembre, operaciones de las que el contribuyente tiene pleno conocimiento al cumplirse el periodo mensual respectivo, encontrándose en la obligación de incluir todos los ingresos en la base imponible de los pagos a cuenta, independientemente del plazo establecido para el cumplimiento de la obligación formal del registro de las operaciones. No obstante, en vista que el importe de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000592 y 052-003-0000593 resultaba inferior a 5% de la UIT vigente, consideró que dicha deuda calificaba como de recuperación onerosa, motivo por el cual dejó sin efecto dichos valores.

Que en el caso de autos, es materia de controversia determinar si se encuentran arreglados a ley los reparos efectuados por la Administración, mediante Resolución de Determinación N° 052-003-0000591, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, así como las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000527 a 052-002-0000529, giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la Resolución de Determinación N° 052-003-0000591 (fojas 626 y 627), fue emitida por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado por la Administración mediante Carta N° 030051055210-1-SUNAT a efectos de verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente correspondiente al ejercicio 2001.

Que de la revisión del citado valor¹, se aprecia que la Administración reparó los siguientes gastos por considerarlos ajenos al giro del negocio: a) compra de cerveza, carne y parrilla para agasajo a trabajadores en la parte proporcional al número de trabajadores independientes, b) arrendamiento, y pago de servicio de agua y luz del inmueble ubicado en la Calle Iquitos N° 835, c) lavado de frazada de gerente

¹ El mismo que se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° 00122215 (fojas 573 a 575, y 580-vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 10042-3-2007

administrativo sustentado en la Factura N° 003-2552, y d) compra de polos y shorts para evento deportivo. Asimismo, la Administración desconoció el gasto de la recurrente sustentado en recibos emitidos por la Junta de Inversionistas de CETICOS-Matarani, al considerar que dichos documentos no calificaban como comprobantes de pago.

Que según se observa de los escritos de reclamación y apelación presentados por la recurrente (fojas 640 a 645 y 705 a 707), ésta no expone argumento alguno a efecto de desvirtuar el reparo al gasto sustentado en la Factura N° 003-2552, por lo que encontrándose dicho reparo arreglado a ley, procede que sea confirmado.

Que mediante Requerimiento N° 00122215 (foja 580), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara en forma documentada, entre otros gastos, los efectuados por la compra de cerveza, carne y parrilla, a que se refieren las Facturas N° 001-2550, 001-2207 y 001-2208.

Que según se observa del escrito presentado por la recurrente el 18 de setiembre de 2003 (fojas 474 y 475), y del documento denominado "Listado de los Comprobantes con detalle a las operaciones" (foja 472), ésta indicó haber incurrido en los referidos gastos para el agasajo con ocasión del día del trabajo a sus trabajadores, personal administrativo y de taller.

Que conforme se aprecia del Resultado del Requerimiento N° 00122215, la Administración levantó parcialmente el reparo materia de análisis, en la proporción correspondiente al número de trabajadores dependientes consignados en la planilla de remuneraciones de la recurrente, bajo el argumento que calificaban como gastos recreativos. No obstante, lo mantuvo con relación a la proporción correspondiente a los trabajadores independientes consignados en el Libro de Retenciones de la recurrente, debido a que dichos gastos calificaban como una liberalidad.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al caso de autos, 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 dicha ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que las normas expuestas recogen el denominado "principio de causalidad" según el cual todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo aplicarse para tal efecto los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, así como el "modus operandi" del contribuyente.

Que el inciso II) del artículo 37° antes citado, establece como gastos deducibles, los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor, indicando con relación a los gastos recreativos que serán deducibles en la parte que no exceda del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

Que la recurrente se dedica al mantenimiento y reparación de vehículos², siendo su principal actividad la prestación de servicios de cambio de volante de derecha a izquierda a los usuarios importadores de vehículos usados, en CETICOS-Matarani, conforme se aprecia del Informe General de Fiscalización que obra a fojas 589 a 591 del expediente.

² Según lo indicado en el Comprobante de Información Registrada que obra a foja 502 del expediente.



Tribunal Fiscal

Nº 10042-3-2007

Que según lo indicado en el citado informe, aproximadamente el 1% del total de su personal de la recurrente le presta sus servicios bajo una relación de naturaleza laboral (trabajo prestado en relación de dependencia). No obstante el 99% del mismo está compuesto por mecánicos, tableristas, y personal afín que realiza labores en el taller de la recurrente y le prestan sus servicios bajo una relación de naturaleza civil (trabajo prestado en forma independiente).

Que como se puede advertir en el caso materia de autos, el personal que presta servicios a la recurrente de manera individual bajo una relación de naturaleza civil, contribuye directamente a la generación de su renta gravada, motivo por el cual procede la deducción del gasto por agasajo del día del trabajo materia de reparo al verificarse también en dicho extremo el cumplimiento del principio de causalidad, y no sólo respecto a la parte proporcional al número de trabajadores de la recurrente que labora bajo una relación de dependencia, como sostiene la Administración.

Que a mayor abundamiento este Tribunal en resoluciones tales como las Nº 701-4-2000 y 05029-5-2002, ha indicado que los gastos necesarios para mantener la fuente productora de la renta también incluyen las erogaciones realizadas por la empresa con la finalidad de subvencionar los eventos organizados con ocasión de fiestas navideñas o conmemorativas, como es el caso del día del trabajo, ya que existe un consenso generalizado respecto a que tales actividades contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal.

Que respecto al argumento de la Administración con relación a lo que debe entenderse como "personal" según lo establecido por el citado inciso II) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que éste no limita la deducción de los gastos recreativos en relación al personal dependiente de una empresa, debiendo determinarse únicamente a efecto de deducir el referido gasto, que los mismos cumplan con el principio de causalidad según lo antes indicado, y que no excedan del 0,5% de los ingresos netos del ejercicio, con un límite de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que en consecuencia siendo que los gastos materia de análisis resultan razonables y que están vinculados con la generación de rentas gravadas de la recurrente, procede revocar la apelada en dicho extremo, debiendo la Administración verificar si en el presente caso se cumplen los límites establecidos por el inciso II) del artículo 37º antes citado.

Que con relación al reparo al gasto por concepto de adquisición de polos y shorts, sustentados en la Factura Nº 001-1000, se ha verificado que la recurrente en el procedimiento de fiscalización no presentó prueba alguna que acredite que dichas prendas fueron utilizadas por su personal para la participación de un campeonato deportivo.

Que el artículo 141º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 135-99-EF, vigente en el periodo materia de autos, indicó que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el procedimiento de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que es preciso indicar que en etapa de reclamación, la recurrente presentó un escrito de fecha 3 de diciembre de 2001 (foja 618), emitido por la Junta de Inversionistas de Ceticos Matarani, en el cual se le invita a participar en un campeonato deportivo de confraternidad a realizarse los días 8 y 9 de diciembre de 2001, el mismo que no corresponde ser meritado en esta instancia, de conformidad con lo establecido por el artículo 141º del Código Tributario, antes citado.

Que en consecuencia, al no haber acreditado la recurrente la relación de causalidad de los gastos materia de análisis con la generación de su renta y el mantenimiento de la fuente procede confirmar el reparo.



Tribunal Fiscal

Nº 10042-3-2007

Que en cuanto al reparo de los gastos de alquiler del inmueble ubicado en la calle Iquitos Nº 835 de la ciudad de Mollendo, y servicios de agua y energía eléctrica vinculados al mismo, la recurrente en respuesta al Requerimiento Nº 00122215 (foja 475), indica que dicho inmueble está destinado al alojamiento y vivienda de su personal directivo y técnico, así como a la realización de sesiones entre sus socios, toda vez que estos últimos no cuentan con una residencia en Matarani o Mollendo. Asimismo, indica que de acuerdo al contrato de alquiler del inmueble, éste fue utilizado para la realización de sus actividades comerciales.

Que si bien en la cláusula quinta del referido contrato (foja 471) se señala que el inmueble ubicado en la calle Iquitos Nº 835 de la ciudad de Mollendo, provincia de Islay, departamento y región de Arequipa, será utilizado como oficina de la recurrente, ello no basta para acreditar que efectivamente la recurrente le haya dado el uso en mención durante el periodo materia de autos, motivo por el cual debió acreditar con la documentación correspondiente sus argumentos a efectos de desvirtuar el reparo efectuado por la Administración, lo que no hizo.

Que a mayor abundamiento, debe tenerse en consideración que la cláusula segunda del mismo contrato, indica que éste tiene una duración de "seis meses a partir del 1 de mayo de 2001, en que se hará entrega del inmueble, hasta el 31 de octubre de 2001 a cuya fecha el arrendatario hará devolución del inmueble y sus instalaciones, sin aviso ni requerimiento previo, en forma indefectible", motivo por el cual, aun el negado caso que dicho contrato bastara como sustento probatorio de la realización de actividades comerciales de la recurrente, no permitiría acreditar la deducción del gasto de arrendamiento por los meses de noviembre y diciembre, como ocurre en el caso materia de autos, debiendo indicarse además que la recurrente no ha acreditado que el referido contrato hubiera sido objeto de prórroga.

Que asimismo, en respuesta al Requerimiento Nº 00122216 (foja 572), mediante el cual la Administración solicitó a la recurrente, entre otra documentación, los contratos de trabajo presentados al Ministerio de Trabajo de las personas que habitan o viven en el inmueble ubicado en la calle Iquitos Nº 835, Mollendo, ésta última presentó copia del "Contrato de trabajo por inicio de actividades" suscrito con el señor Emilio Eulogio Fernández Portugal.

Que según se aprecia a foja 425 del expediente, el mencionado contrato fue suscrito con fecha 10 de diciembre de 2001, entre la recurrente y el señor Emilio Eulogio Fernández Portugal, consignándose como domicilio de éste último, el inmueble ubicado en la calle Iquitos Nº 835, Mollendo, lo que desvirtúa el hecho que la recurrente haya alquilado dicho inmueble para vivienda de su personal.

Que es preciso indicar además, que la recurrente no ha presentado documentación alguna que permita sustentar que el inmueble materia de autos haya sido entregado como parte de la remuneración del señor Fernández Portugal, en cuyo caso podría haberse considerado como gasto deducible aquél incurrido por el arrendamiento del inmueble correspondiente al mes de diciembre de 2001, mes en que adquirió vigencia el contrato bajo análisis.

Que además, a foja 468 del expediente obra copia simple del Acta de Junta Universal de Socios de la recurrente, la que se habría llevado en el mes de marzo de 2001, en la ciudad de Arequipa, y no en la ciudad de Mollendo o en Matarani como éste alega, habiéndose verificado de autos que la recurrente no desvirtúa lo antes mencionado.

Que en consecuencia, teniendo en consideración que la recurrente no ha acreditado con la documentación correspondiente que exista relación entre el alquiler del referido inmueble, y los gastos por el servicio de agua y electricidad, con la generación de su renta o el mantenimiento de su fuente, procede mantener el reparo efectuado por la Administración.

Que por otro lado, a fojas 426 y 428 del expediente, obran copias de los Recibos Nº 000025, 000031, 000040, 000047, 000048 y 000063, emitidos por la Junta de Inversionistas de CETICOS, mediante los

5



Tribunal Fiscal

N° 10042-3-2007

cuales la recurrente sustenta gastos por recojo de basura correspondiente a los meses de junio a octubre de 2001, adquisición de placa recordatoria, adelanto para publicidad de Radio Programas del Perú, cuota de asociación correspondiente a los meses de abril a julio de 2001, y cuota extraordinaria a la junta de inversionistas.

Que el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que según lo indicado en el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, sólo se consideran comprobantes de pago, siempre que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento, los siguientes: a) Facturas, b) Recibos por Honorarios, c) Boletas de venta, d) Liquidaciones de compra, e) Tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras, f) Los documentos autorizados en el numeral 6 del artículo 4° del citado reglamento y, g) Otros documentos que por su contenido y sistema de emisión permitan un adecuado control tributario y se encuentren expresamente autorizados, de manera previa, por la SUNAT, verificándose que en ninguno de estos casos, se considera como comprobante de pago a los recibos materia de autos.

Que según se observa, los documentos presentados por la recurrente a fin de sustentar los gastos materia de análisis no califican como comprobantes de pago según lo indicado en el precitado reglamento, debiendo tenerse en cuenta además que la recurrente no ofreció documentación alguna que le permita sustentar su condición de asociada a la Junta de Inversionistas de CETICOS-Matarani en el periodo materia de autos, pese a que la Administración mediante Requerimiento N° 00122215, le requirió que sustentara en forma documentada los gastos materia de reparo, motivo por el cual procede mantener en esta instancia el reparo efectuado por la Administración.

Que la Resolución de Multa N° 052-002-0000527, fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, que según texto vigente en el periodo materia de autos, consistía en no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que atendiendo a que dicha multa tiene como sustento los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 052-003-0000591, la Administración deberá reliquidarla conforme a lo expuesto en la presente resolución.

Que con relación a las Resoluciones de Determinación N° 052-003-0000592 y 052-003-0000593, debe indicarse que éstas fueron emitidas al no haber considerado la recurrente como parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de mayo y diciembre de 2001, los ingresos obtenidos por concepto de diferencia de cambio.

Que la Administración dio por extinguidas las deudas contenidas en dichos valores, al considerar que se trataba de deudas de recuperación onerosa. No obstante prosiguió con la cobranza de la deuda contenida en las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000528 y 052-002-0000529, emitidas como consecuencia de los reparos indicados.

Que al respecto, este Tribunal en su Resolución N° 02760-5-2006, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 2 de junio de 2006 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria ha interpretado que "las ganancias generadas por diferencias de cambio no constituyen ingreso neto mensual para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría a que se refiere el artículo 85° del Decreto Legislativo N° 774, modificado por la Ley N° 27034, en tanto constituyen un ajuste



Tribunal Fiscal

N° 10042-3-2007

contable y no un ingreso en el sentido del artículo 85° de la Ley, el que resulta luego de compensarse las devaluaciones o revaluaciones de la moneda a lo largo del ejercicio, para obtener al cierre de dicho ejercicio (31 de diciembre) una diferencia neta de cambio”.

Que dicho criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en línea con lo anterior, toda vez que la recurrente no se encontraba obligada a considerar las ganancias que hubiese generado por diferencia de cambio como ingreso neto mensual para determinar sus pagos a cuenta, procede dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000528 y 052-002-0000529.

Con las vocales Casalino Mannarelli, León Pinedo y Guarníz Cabell, e interviniendo como ponente la vocal León Pinedo.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 055-014-0000247/SUNAT de fecha 8 de setiembre 2004, en el extremo referido al reparo de los gastos recreativos del personal efectuado mediante Resolución de Determinación N° 052-003-0000591 y la Resolución de Multa N° 052-002-0000527, debiendo la Administración proceder según lo establecido en la presente resolución, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Multa N° 052-002-0000528 y 052-002-0000529 y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

LEÓN PINEDO
VOCAL

GUARNÍZ CABELL
VOCAL

Amico de las Casas
Secretaria Relatora
LP/AC/DC/lt.