



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

EXPEDIENTES Nº : 10640-06 y 10656-06
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 22 de marzo de 2007

VISTAS las apelaciones interpuestas por
contra las Resoluciones de Intendencia Nº 0650140000513/SUNAT y
0650140000514/SUNAT de 31 de mayo de 2006 emitidas por la Intendencia Regional La Libertad de la
Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que declararon infundadas las
reclamaciones contra la Resolución de Determinación Nº 062-003-0000585 y Resoluciones de Multa Nº
062-002-0000775 a 062-002-0000777, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 y por las
infracciones tipificadas en los numerales 4) de los artículos 175º y 176º y en el numeral 1) del artículo
178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que los Expedientes Nº 10640-06 y 10656-06 se encuentran vinculados pues contienen las
impugnaciones a valores que se derivan de una misma fiscalización, por lo que en aplicación de lo
establecido por el artículo 149º de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General,
aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, procede su acumulación.

Que la recurrente, empresa dedicada a la actividad financiera, se ratifica en los argumentos expuestos en
sus recursos de reclamación indicando que, sobre el reparo por deducciones indebidas por: (a) utilidades
distribuidas a los trabajadores, cumplió con efectuarles la correspondiente retención dentro del plazo
establecido en el artículo 71º de la Ley del Impuesto a la Renta, (b) uniformes entregados a los
trabajadores para el ejercicio 2003, su costo fue asumido íntegramente por ella y no fueron reembolsados
por estos últimos y si bien existían descuentos por tal concepto en sus boletas de pago, correspondían a
los uniformes entregados en el ejercicio 2002, (c) entrega de canastas navideñas a favor de los
practicantes, el gasto es razonable en tanto que estas personas coadyuvaban con el desarrollo de sus
actividades, (d) provisión de S/. 12 985,31 por concepto de indemnización reclamada por siniestros,
presentó la documentación sustentatoria de la imposibilidad de cobro y (e) intereses por préstamos
pagados en exceso a la Cámara de Comercio de La Libertad, la Administración ha considerado
indebidamente montos de naturaleza transitoria.

Que agrega que si bien la Administración ha determinado que en el ejercicio 2002 hubo utilidades y no
pérdida tributaria arrastrable, el valor emitido por dicho reparo ha sido impugnado.

Que respecto de la infracción del numeral 4) del artículo 176º del Código Tributario, manifiesta que
cumplió con presentar la rectificatoria de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros de 2003, a
pesar de que, debido a su naturaleza, no estaba obligada a declarar las operaciones omitidas; y con
relación a la infracción del numeral 4) del artículo 175º del mismo Código, anota que su Registro de
Compras no estaba atrasado, y el hecho que tuviera una fecha de legalización posterior a la de la primera
operación anotada, en todo caso supone la infracción del numeral 2) del artículo 175º del mismo cuerpo
legal.

Que del expediente se advierte que, como resultado de la fiscalización practicada a la recurrente del
Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración efectuó reparos a los gastos deducidos por
participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, entrega de uniformes, entrega de
canastas navideñas a personal con el que no tiene vínculo laboral, pérdidas extraordinarias no
acreditadas, intereses pagados a la Cámara de Comercio y a la pérdida arrastrable del ejercicio anterior.

Que en cuanto al reparo a la deducción como gasto de la participación de los trabajadores en las
utilidades de la empresa, el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, indica que 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 jurada correspondiente a dicho ejercicio.¹

Que el inciso q) del artículo 21º del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, dispone que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, para que proceda la deducción del gasto o costo correspondiente a las rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, no será de aplicación cuando la empresa hubiera cumplido con efectuar la retención y pago a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71º de la ley, dentro de los plazos que dicho artículo establece.

Que según el segundo párrafo del artículo 71º de la referida ley, tratándose de personas jurídicas, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en el inciso a) (rentas de quinta categoría), siempre que fueran deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgiría en el mes de su devengo debiendo ser pagadas dentro de los plazos establecidos en el Código Tributario para las obligaciones de carácter mensual.

Que de las normas citadas se tiene que en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente a la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía cumplirse con su pago hasta antes que venciera el plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, salvo que se acreditara que se habían efectuado las retenciones correspondientes, dentro del plazo establecido por la ley.

Que según se indica en el punto 2 del Anexo 1 al Requerimiento Nº 3611-00082334, notificado el 3 de marzo de 2005, (fojas 2134 del Expediente Nº 10640-06), la Administración observó que en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 presentada mediante PDT Nº 7000698 el 7 de abril de 2004, la recurrente había deducido la suma de S/. 20 334,00 por concepto de participación en las utilidades de la empresa de los trabajadores, sin embargo, toda vez que de la información obtenida del análisis de la cuenta 25150201 – Participaciones por pagar de los meses de enero a abril de 2004, que corre a fojas 758, éstas fueron pagadas el 17, 19 y 21 de abril de 2004, es decir, después del vencimiento de la presentación de la declaración anual, no correspondían ser deducidas en el ejercicio 2003 de

¹ Debe tenerse en cuenta que conforme con el Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-28 de 9 de agosto de 2005 contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07719-4-2005 de 16 de diciembre de 2005, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 14 de enero de 2006, con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, el requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley Nº 27356 al artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37º que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría.

De la octava disposición transitoria y final del Decreto Legislativo Nº 945 que modificó la ley del Impuesto a la Renta dispuso lo siguiente:

"La declaración de las retenciones que correspondan a la participación de los trabajadores en las utilidades de los ejercicios 2001 y 2002 que se hubieren efectuado o efectúen considerando como período tributario cualquiera de los meses comprendidos hasta la oportunidad que fija el Decreto Legislativo Nº 892, inclusive, tendrá los siguientes efectos tributarios:

- 1. No genera intereses ni sanciones por obligaciones sustanciales y formales vinculadas a la situación antes señalada.*
 - 2. No origina la presentación de declaraciones rectificatorias por períodos tributarios que se encuentren relacionados a dicha participación en las utilidades.*
- Esta disposición no será aplicable para efectos de la deducibilidad del gasto de las rentas de tercera categoría. Extíngase cualquier interés y sanción relacionados a cualquier omisión que se produzca como consecuencia de la no deducibilidad de dicho gasto por no haber sido pagado dentro del plazo a que se refiere el inciso v) del artículo 37º de la Ley.*

De ella se extrae que el tratamiento del legislador en el caso de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ha sido la de incluirlas en el inciso v) del citado artículo 37º de la ley.



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

conformidad con el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que le solicitó que explicara los motivos de la mencionada deducción.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 17 de marzo de 2005 (fojas 766) en el que señaló que en aplicación del inciso q) del artículo 21º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, efectuó la retención de las participaciones en las utilidades, que se devengaron en el mes de la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta; sin embargo, no obra en autos documento que acredite lo afirmado por la recurrente, por el contrario, conforme se aprecia de las copias de las liquidaciones por la participación de los trabajadores en las utilidades del ejercicio 2003 que corren a fojas 1415 a 1444, no se efectuó retención por el Impuesto a la Renta de quinta categoría respecto de dicho concepto.

Que toda vez que la recurrente no cumplió con acreditar el pago de la participación en las utilidades hasta el vencimiento del plazo de la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta ni, en su defecto, la retención de quinta categoría correspondiente, el reparo debe mantenerse.

Que sobre el reparo por deducción indebida de gasto por uniformes el artículo 37º 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 se indica en el punto 3 del Requerimiento Nº 3611-00082334, la Administración observó que si bien la recurrente había registrado en la Cuenta 45110902 – Uniforme, un gasto por dicho concepto ascendente a S/. 13 349,40, conforme se aprecia a fojas 1100 del Expediente Nº 10640-06, en las boletas de pago de los trabajadores verificó que se descontaba a cada uno de ellos el costo de los uniformes entregados el 2003, por lo que le requirió presentar la documentación que sustentara el motivo de su deducción como gasto.

Que en el escrito de respuesta presentado el 17 de marzo de 2005 (fojas 756 del Expediente Nº 10640-06), la recurrente indicó que el gasto por uniformes que asumió íntegramente, fue el entregado en el año 2003, mientras que el de los uniformes entregados en el ejercicio 2002 fue asumido por los trabajadores, quienes cumplieron con el respectivo reembolso durante el ejercicio 2003 por medio de descuentos en sus boletas de pago, para lo cual adjuntó copia de las facturas por la confección y adquisición de diversas prendas y el análisis de la Cuenta 45110902.

Que según el resultado del requerimiento en mención, la Administración reparó el gasto por uniformes al considerar que la recurrente no había sustentado el motivo de los descuentos por dicho concepto, que aparecían en las boletas de pago de los trabajadores, de lo que se concluye que no cuestiona la efectiva entrega de uniformes a los trabajadores en el año 2003, ni que la recurrente hubiera efectuado dicho gasto, sino que éste haya sido reembolsado por los trabajadores.

Que la conclusión a la que arriba la Administración se sustenta en las copias de las boletas de remuneraciones de diciembre de 2003 que obran de fojas 328 a 340, en las que en el rubro de descuentos se observa el concepto de Uniforme 2003, lo que no queda desvirtuado con la carta de diez trabajadores de la empresa donde señalan que el descuento que se le efectuó en el año 2003 corresponde a los uniformes del 2002.

Que sin embargo, dichas boletas de pago sólo acreditan que tales descuentos operaron respecto de un grupo de trabajadores (Aída Rodríguez Ravelo, Fanny Coello Montoya, Martha Varas Sánchez, Rocío Geldres López, Patricia Ruiz Mogollón, Melissa Vargas Guerra, Mary Baca Benavides, Doris Pérez Padilla, Fanny Honores Alvarado, Karen Ávalos Alva, Angelo Ferrari Rojas y Dolores Huamán Sarango), y no por la totalidad de los que aparecen en el Libro de Planillas de Pago que corre a fojas 352², por lo que

² Cabe anotar, que estos trabajadores no suscriben la carta a la que se ha hecho mención en el párrafo anterior, lo que corrobora lo que se ha expuesto en dicho punto.



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

corresponde que la Administración reliquide el importe del reparo, debiendo aceptar el gasto por los demás trabajadores no mencionados.

Que respecto del reparo por deducción indebida de canastas navideñas, se tiene que en el punto 4 del Anexo 1 del Requerimiento Nº 3611-00082334, la Administración requirió a la recurrente presentar la documentación sustentatoria del destino del gasto registrado en la Cuenta 45010901 – Canastas Navideñas, y de ser el caso, sus beneficiarios y el resumen mensual de dicha cuenta.

Que de acuerdo con el resultado del requerimiento, la recurrente presentó una lista de los destinatarios de las canastas entre los que se encontraban practicantes de la empresa, así como los cargos de recepción, luego de lo cual se determinó que sólo era aceptable el gasto correspondiente a las canastas navideñas entregadas a las personas con las que tenía un vínculo laboral.

Que la recurrente señala que toda vez que las canastas fueron entregadas a personas que laboran en su institución en calidad de practicantes, no procede el desconocimiento del gasto, no obstante de la relación que ella misma presentó se advierte que del total de canastas entregadas sólo cuatro (4) fueron para practicantes.

Que en consecuencia, al no haber la recurrente cuestionado el desconocimiento del gasto por entrega de canastas de navidad por otros conceptos distintos a aquellos en que los receptores son los practicantes, ni encontrarse acreditado en el expediente que se trate de gastos de representación, promoción u otros, deducibles según el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, procede en ese extremo confirmar el reparo.

Que en cuanto a la entrega de canastas a los practicantes, debe tomarse en cuenta que este Tribunal, en la Resolución Nº 01115-1-2005 de 22 de febrero de 2005, ha señalado que en el caso de que los beneficiarios de la canasta sean trabajadores de la empresa, constituye un aguinaldo y por tanto es un gasto deducible al amparo del inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que si no tienen esa condición, es un acto de liberalidad que en aplicación del inciso d) del artículo 44º de la misma ley no es deducible.

Que en este caso, los practicantes de la empresa si bien no tienen un vínculo laboral con ella, lo que mantienen es una relación particular (que tampoco puede calificarse como una relación de naturaleza civil estrictamente) que se rige por sus normas especiales³, por la cual reciben una subvención económica por la labor que realizan en el marco de la orientación y capacitación técnica y profesional que les brinda la empresa (que por disposición expresa de la ley no tiene carácter remunerativo y por tanto no está sujeta a retenciones).

Que en este caso particular se tiene que la relación que se entabla se deriva de convenios especiales, donde los practicantes no sólo reciben orientación y capacitación en las áreas que correspondan a su formación académica, sino que además con las labores que se les asigna y desempeñan, contribuyen al desarrollo de las actividades de la empresa.

Que así, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no puede entenderse como un acto de liberalidad a que se refiere el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta. Cabe anotar que la liberalidad es definida como "el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa"⁴ y por tanto son "todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe."⁵

³ En el ejercicio acotado se regulaba por el Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral aprobado por Decreto Supremo Nº 002-97-TR y el Reglamento de la Ley de Fomento del Empleo aprobado por Decreto Supremo Nº 001-96-TR. Actualmente, las normas que regulan las diferentes modalidades formativas laborales son la Ley Nº 28518, publicada el 24 de mayo de 2005, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 007-2005-TR.

⁴ RAVENTÓS, Alberto. Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1998, p. 291.

⁵ Idem.



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

Que en efecto, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no califica como un acto de desprendimiento desinteresado por parte de la empresa que no tiene vinculación alguna con sus actividades, ya que, por el contrario, tiene como origen y motivación la labor que aquéllos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades, por lo que incluso, bien puede integrar la subvención económica que se les asigna.

Que de ello se aprecia que los gastos incurridos por la empresa con tal motivo están relacionados con la generación de la renta, por lo que al cumplir con el principio de causalidad y ser razonables, corresponde aceptar su deducción.

Que en consecuencia, procede dejar sin efecto el reparo en el extremo referido a las canastas navideñas entregadas a los practicantes.

Que en cuanto al reparo por deducción indebida de provisión por indemnización reclamada por siniestro, debe anotarse que según lo previsto por el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que en el punto 7 del Requerimiento Nº 3611-00082334 (fojas 2132 del Expediente Nº 10640-06) la Administración requirió a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria que acredite el gasto registrado en la Cuenta 4313 – Provisiones por incobrabilidad de cuentas por cobrar del año 2003, por la suma S/. 12 985,31 referido a indemnizaciones reclamadas por siniestro, así como el resumen mensual de la mencionada cuenta.

Que en el escrito de respuesta presentado el 17 de marzo de 2005 (fojas 678 del Expediente Nº 10640-06), la recurrente manifestó que la provisión de S/. 12 985,31 por concepto de incobrabilidad de Cuentas por Cobrar Diversas provenían del cargo efectuado a dicha cuenta por la suma de S/. 29 726,09, generados por la cancelación de los créditos que se vieron afectados por el hecho delictuoso realizado por el señor Javier Villalobos y de los abonos por S/. 14 122,73 y S/. 2 618,05, provenientes del reconocimiento por parte del seguro por los créditos afectados por el siniestro sufrido y por pagos efectuados por clientes involucrados con el evento, respectivamente.

Que en los resultados del requerimiento, la Administración indicó que toda vez que la recurrente no acreditó judicialmente el hecho delictuoso ni que era inútil ejercitar la acción judicial correspondientes procedía a desconocer la deducción de los S/. 12 985,31.

Que de la documentación que corre en el expediente como son los documentos remitidos por la recurrente a la empresa aseguradora La Positiva S.A. y a Baella Iturrizaga Ajustadores y Peritos de Seguros S.R.L. para el pago de una indemnización por actos de deshonestidad y la denuncia que formulara ante el Ministerio Público contra el Señor Javier Villalobos Romero por apropiación ilícita, se tiene que determinó que esta persona, cuando tuvo el cargo de analista de créditos se apropió del dinero que diversos prestatarios (clientes) le habían entregado para cancelar los préstamos obtenidos, entre otras irregularidades.

Que por consiguiente la deducción efectuada por la recurrente en este caso, corresponde a la pérdida sufrida por delitos cometidos en su perjuicio por sus dependientes, para cuya procedencia se debe probar judicialmente el hecho delictuoso, o acreditar que sea inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

Que obra de fojas 158 a 162 copia de la denuncia por delito de falsificación de documentos y apropiación ilícita presentada por la recurrente contra el señor Javier Antonio Villalobos Romero, el 21 de julio de 2003 ante el Ministerio Público que, sin embargo, no acredita que se haya probado el hecho delictuoso, sino que recién se iniciaría su investigación.



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

Que con relación al segundo supuesto, la recurrente tampoco ha acreditado que sea inútil continuar con la acción judicial ya iniciada; en tal sentido, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de los intereses percibidos de la Cámara de Comercio de la Libertad no considerados por la recurrente, el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta establece 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 esta ley.

Que a través del punto 6 del Requerimiento Nº 3611-00082334 (fojas 2133 del Expediente Nº 10640-06), la Administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria fehaciente de los cargos y abonos anotados en los meses de enero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, setiembre y octubre de 2003 por - S/. 1 984,74, S/. 3 897,48, S/. 8 113,48, S/. 8 549,93, S/. 8 885,48, S/. 9 084,19, S/. 7 575,78, S/. 7 832,65, respectivamente, en la Cuenta 4114 – Intereses por préstamos de la Cámara de Comercio del año 2003, haciendo un total de S/. 51 990, 25, dejándose constancia en sus requerimientos que la recurrente cumplió con presentar la documentación sustentatoria de dicho importe.

Que sobre la base de la documentación presentada por la recurrente en respuesta a los Requerimientos Nº 3611-00174179 y 3611-00081884, en los que se le solicitó presentar la sustentación de la Cuenta de Adeudos y Obligaciones a largo plazo al 31 de diciembre de 2003 y los pasivos correspondientes a la Cámara de Comercio registrado a dicha fecha, la Administración determinó el importe de los préstamos recibidos de la Cámara de Comercio, detalle que se observa en el Anexo Nº 2 al cierre del Requerimiento Nº 3611-00081844 (fojas 2114 a 2117), a los que aplicó la tasa de interés pactado (10.5%), estableciendo que el importe de los intereses que dichos préstamos generaron era de S/. 45 047,84, por lo que procedió a reparar la diferencia de S/. 6 942,41.

Que como se advierte, la Administración para establecer los saldos del capital sobre el cual ha efectuado el cálculo de los intereses devengados por concepto de préstamos de la Cámara de Comercio, se ha basado en la información de la Cuenta 25141901 – Cuenta Cámara de Comercio; no obstante que al margen de ella debió tomar en cuenta el descargo presentado por la recurrente mediante escrito presentado en la fiscalización con fecha 20 de setiembre de 2005 y específicamente el que corre a fojas 1516 del Expediente Nº 10640-06 y que está acompañado del análisis de las cuentas, según el cual bajo un mismo rubro por razones operativas centralizó las operaciones en la Cuenta 25141901 sirviendo como cuenta puente, desde la cual hizo la distribución a las respectivas cuentas, situación que al no haber sido considerada ha generado que erróneamente la Administración al hacer su cálculo haya considerado conceptos que estaban vinculados a cuentas por pagar a largo plazo y cuentas por pagar a corto plazo, que tienen un tratamiento distinto.

Que del análisis de los conceptos considerados por la Administración para descontar los saldos de los préstamos efectuados por la Cámara de Comercio de La Libertad se advierte que se incluyen pagos por uniformes masculinos, aporte de cuotas, devolución de pago de cuota de invierno, entre otros, que no están vinculados con aquél, lo que corrobora lo antes indicado, por lo que no encontrándose el reparo válidamente sustentado, procede dejarlo sin efecto.

Que respecto del monto de la pérdida del ejercicio anterior, conforme se observa de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, que obra a fojas 2001, éste ascendía a S/. 66 988,00, sin embargo, como resultado de la fiscalización efectuada por dicho ejercicio, la Administración estableció que aquélla obtuvo utilidades en el ejercicio 2001, determinando un impuesto omitido por dicho período contenido en la Resolución de Determinación Nº 062-003-0000552, por lo que reparó su aplicación al ejercicio 2003.

Que mediante Resolución de Intendencia Nº 0650140000843/SUNAT de 22 de marzo de 2005, la Administración declaró infundada la reclamación presentada por la recurrente contra la Resolución de Determinación Nº 062-003-0000552.



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

Que de acuerdo con el Sistema de Información de este Tribunal (SITFIS), la apelación interpuesta por la recurrente contra la citada resolución de intendencia, se encuentra actualmente pendiente de resolver mediante Expediente Nº 4999-06.

Que tomando en cuenta lo anterior, con relación a este reparo, la Administración deberá estar a lo que resuelva este Tribunal con motivo del pronunciamiento emitido sobre el expediente de apelación citado en el párrafo anterior.

Que siendo que la Resolución de Multa Nº 062-002-0000775, girada por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, se sustenta en los reparos determinados por el Impuesto a la Renta, corresponde que sea reliquidada considerando lo resuelto respecto de ellos.

Que la Resolución de Multa Nº 062-002-0000776 fue girada por la infracción tipificada en el numeral 4) del artículo 176º del Código Tributario, esto es, por presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad, toda vez que presentó la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT del ejercicio 2003 en forma incompleta, al haber omitido declarar las operaciones comerciales realizadas con sus proveedores Banco Wiese, La Positiva y Seguro Social.

Que de acuerdo con el numeral 2.1 del artículo 2º del Reglamento para la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 024-2002/SUNAT, dicha declaración tiene carácter de jurada, conforme con lo dispuesto por el artículo 88º del Código Tributario, y es de tipo informativo, según lo señalado en la Resolución de Superintendencia Nº 002-2000/SUNAT.

Que el artículo 5º del reglamento antes citado, referido al contenido de la declaración, señala que se deberán incluir las operaciones con terceros que el declarante hubiera realizado durante el ejercicio, en calidad de proveedor o cliente; para tal efecto se entenderá como operaciones con terceros a la suma de los montos de las transacciones realizadas con cada tercero, siempre que dicha suma exceda de tres (3) UIT.

Que el inciso e) del artículo 1º define como transacción a aquéllas gravadas o no con el IGV conforme con las normas que regulan dicho tributo, por las que exista la obligación de emitir comprobante de pago, nota de crédito o nota de débito, y que deban ser incluidas en la declaración del impuesto.

Que por su parte el inciso e) del artículo 6º del mencionado reglamento establece que no deben considerarse para el cálculo de las Operaciones con Terceros las transacciones por las que, conforme con lo dispuesto por el Reglamento de Comprobantes de Pago, no exista la obligación de consignar el número de RUC o el número del documento de identidad del adquirente o usuario.

Que de conformidad con el inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, los documentos emitidos por las empresas del sistema financiero y de seguros permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario y ejercer el derecho al crédito fiscal o al crédito deducible, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario y se discrimine el impuesto.

Que como se advierte de fojas 2133 del Expediente Nº 10640-06, mediante Anexo Nº 1 del Requerimiento Nº 3611-00082334, la Administración comunicó a la recurrente que sobre la base de la información presentada con motivo de lo solicitado por Requerimiento Nº 3611-00174179, observó que el monto de las compras efectuadas a La Positiva S.A., Banco Wiese y Seguro Social de Salud (ESSALUD), declarados por ella en el DAOT 2003, eran menores al importe de las ventas que éstas consignaron en sus respectivas declaraciones presentadas por dicho año, por lo que le requirió explicar y presentar la documentación sustentatoria de tales diferencias.

Que según consta en la respuesta del Requerimiento Nº 3611-00082334 y en su resultado (fojas 725 y 2140 del Expediente Nº 10640-06), la recurrente señaló que en el 2003 efectuó operaciones con los indicados proveedores y que no las declaró en su oportunidad por los siguientes motivos: i) la mayoría de

ca



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

las operaciones con el Banco Wiese Sudameris no están anotadas en su registro de compras pues son gastos financieros que no constan en comprobantes de pago, ii) algunas operaciones con La Positiva S. A. derivan de la adquisición de un seguro de incendio de prestatarios cuyo costo fue asumido por sus clientes, y no las declaró porque las consideró como activos diferidos, y iii) las operaciones con EsSalud son aportes que efectuó a dicha institución en beneficio de sus trabajadores y no están anotadas en su registro de compras, habiendo adjuntado un cuadro que contiene los movimientos de su planillas de remuneraciones, en el que se consignan dichos aportes.

Que en cuanto a las operaciones con el Banco Wiese Sudameris, la recurrente reconoció que consisten en cargos por sobregiros, portes, comisión por desembolso de pagarés, mantenimiento de cuentas corrientes e intereses por pagarés desembolsados, que calzaban dentro del concepto de operaciones con terceros declarables recogido por la Resolución de Superintendencia Nº 024-2002-SUNAT, resultando irrelevante que no hubiesen sido anotados en el Registro de Compras.

Que respecto de las operaciones con La Positiva S.A., se trata de la adquisición de seguros contra incendio, accidentes, deshonestidad, de vehículos y de vida tal como consta a fojas 712 del Expediente Nº 10640-06, que al igual que en el caso anterior estaban incluidas dentro del concepto de operaciones con terceros declarables, siendo inocuo que luego la recurrente trasladase el costo a terceros.

Que con relación a las "operaciones" con el Seguro Social de Salud efectuados por la recurrente en el año 2003, la Administración se ha limitado a señalar que la recurrente estaba obligada a declararlas por haber reconocido que las realizó, lo cual no es cierto pues por el contrario ésta señala que se trataban de operaciones que no debían ser incluidas en el DAOT.

Que de la documentación acompañada, no existe documentación que acredite que se trataban de operaciones declarables, más bien, según el detalle que existe a fojas 702 y 703 del Expediente Nº 10640-06, se tratarían de obligaciones de naturaleza tributaria (Aportaciones al Sistema Nacional de Salud), que no califican como operaciones de acuerdo con el reglamento antes mencionado, por lo que no correspondía incluirlas en el DAOT.

Que sin embargo, a pesar de lo señalado en este último caso, al haber estado obligada la recurrente a declarar las operaciones realizadas con el Banco Wiese y La Positiva S.A., cometió la infracción que se le imputa por lo que la multa debe mantenerse.

Que la Resolución de Multa Nº 062-002-0000777 fue emitida por haber incurrido la recurrente en la infracción prevista en el numeral 4) del artículo 175º del Código Tributario, vigente en el ejercicio 2003, consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia.

Que el numeral 3) del artículo 10º del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que las operaciones deben anotarse en el mes que se realicen, agregando que para efecto del Registro de Compras, las adquisiciones podrán ser anotadas dentro de los cuatro períodos tributarios computados a partir del primer día del mes siguiente de la fecha de emisión del documento que corresponda, siempre que los documentos respectivos sean recibidos con retraso.

Que la Resolución de Superintendencia Nº 078-98/SUNAT indica como plazo máximo de atraso para la anotación en el Registro de Compras, diez (10) días hábiles contados desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se reciba el comprobante de pago respectivo.

Que el artículo 112º del Decreto Ley Nº 26002 dispone que el notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señale.

Que el artículo 113º de la norma antes citada señala que la legalización consiste en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asignará, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros.

CA



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

Que conforme con el anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 3610-00217174 (fojas 2156 del Expediente N° 10640-06) y la cédula de Situación Legal de Libros y Registros Contables (fojas 2114 del mismo expediente), el Registro de Compras N° 3 fue legalizado el 4 de junio de 2003, y contenía operaciones anteriores a dicha fecha, de lo que se deduce que el Registro de Compras (considerando en este caso la existencia del Registro de Compras N° 2) fue llevado con atraso, configurándose así la infracción que se imputa.

Con la vocal Chau Quispe quien interviene como ponente y con los votos discrepantes en parte de las vocales Pinto de Aliaga y León Pinedo.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expedientes N° 10640-06 y 10656-06.
2. **REVOCAR EN PARTE** la Resolución de Intendencia N° 0650140000513/SUNAT de 31 de mayo de 2006 en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 062-003-0000585 y Resolución de Multa N° 062-002-0000775 respecto del reparo por uniformes entregados a los trabajadores para el ejercicio 2003, según el detalle de trabajadores efectuado en los considerandos de la presente resolución, canastas navideñas entregadas a los practicantes e intereses por préstamos pagados en exceso a la Cámara de Comercio de La Libertad y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0650140000514/SUNAT de 31 de mayo de 2006.

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


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA



Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/RI/njt.

VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL PINTO DE ALIAGA:

Que de acuerdo con el resultado del Requerimiento N° 00082334 y con la relación de destinatarios de las canastas navideñas presentadas por la recurrente en cumplimiento de dicho requerimiento, cuatro (4) de los beneficiarios eran practicantes.

Que de conformidad 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 el literal l) del citado artículo 37° señala que son deducibles a fin de establecer la renta neta de la tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que el inciso d) artículo 44° de la referida ley indica que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la ley, inciso este último que incluye como gasto deducible las donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

de los fines señalados en dicho inciso, siempre que dichas entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante resolución ministerial.

Que para determinar si la prestación otorgada a una persona con quien el contribuyente mantiene un vínculo jurídico para la prestación de algún tipo de servicio constituye una liberalidad, no sólo debe verificarse la existencia de una relación entre el servicio prestado y sus operaciones, sino además los alcances y límites de las contraprestaciones que han sido pactadas o establecidas por ley en dicha relación

Que en tal sentido, lo determinante para establecer si la entrega de bienes se ha efectuado como liberalidad es verificar si el beneficiario tiene que cumplir alguna prestación para tener derecho a los mismos.

Que una interpretación distinta podría llevar a permitir la deducción de un gasto originado en cualquier tipo de prestación otorgada por un contribuyente a cualquier persona con la que mantuviera algún tipo de relación contractual, aun cuando nunca estuviera obligada a ello, incluyendo a quienes le prestaran servicios de manera individual, debido a que éstos también podrían verse motivados a realizar una mejor labor a favor de su contratante.

Que en el caso de los Convenios de Prácticas Preprofesionales, el artículo 24° del Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral aprobado por Decreto Supremo Nº 002-97-TR, vigente en el ejercicio acotado, establecía que dichos convenios generaban exclusivamente los derechos y obligaciones que dicha ley atribuía a las partes que lo celebraban y no originaban vínculo laboral, de lo que se concluye que en el caso de entregas de bienes efectuadas a los practicantes, no es aplicable la deducción prevista en el inciso l) del artículo 37°.

Que el artículo 20° de la citada norma establecía como obligaciones de la empresa, las de brindar orientación y capacitación técnica y profesional al practicante; dirigir, supervisar y evaluar las prácticas; emitir los informes que requiera el centro de estudios en relación a las prácticas del estudiante; no cobrar suma alguna por la formación Preprofesional, otorgar al practicante una subvención económica no menor a la remuneración mínima vital, cuando las prácticas se realicen durante el horario habitual de la empresa, debiendo ser proporcional cuando se realicen en horario menor al habitual; contratar un seguro que cubra los riesgos de enfermedad y accidentes o en su defecto asumir directamente el costo de estas contingencias y expedir la Certificación de Prácticas Preprofesionales correspondiente.

Que según se advierte, la entrega de canastas navideñas no está incluida entre las prestaciones a cargo de la empresa en el marco de los Convenios de Prácticas Preprofesionales, por lo que al no formar parte de las obligaciones que debía cumplir con sus practicantes, constituye una liberalidad y no una contraprestación por la realización de tales prácticas.

Que conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta los gastos por concepto de subvención económica otorgada a los practicantes resultan deducibles, por lo que el gasto incurrido en las canastas navideñas que se le entregaron podía haber sido considerado como gasto deducible si formaba parte de dicha subvención, puesto que conforme con lo dispuesto por el artículo 24° del Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral, los convenios de práctica preprofesional sólo generan las obligaciones de cargo de las partes que estuviesen expresamente establecidas en la citada ley, entre las que no se encontraba ninguna obligación de entregar conceptos distintos a la referida subvención.

Que de acuerdo con lo expuesto, mi voto es en el sentido que se confirme el reparo bajo análisis y en lo demás se atienda a la propuesta de la vocal ponente.


PINTO DE ALIAGA
VOCAL



Tribunal Fiscal

Nº 02675-5-2007

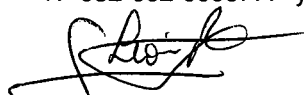
VOTO DISCREPANTE DE LA VOCAL LEÓN PINEDO:

Que la Resolución de Multa Nº 062-002-0000777 impugnada ha sido girada por la infracción de llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia, prevista en el numeral 4) del artículo 175º del Código Tributario.

Que la Administración considera que dicha infracción se encuentra acreditada por el hecho que el Registro de Compras (en este caso el Nº 3) de la recurrente contenía operaciones anteriores a la fecha de su legalización.

Que sin embargo, el solo hecho que las operaciones correspondan a períodos anteriores a la fecha de legalización no acredita que su anotación se haya efectuado a partir de tal fecha, por lo que no está acreditada la infracción que se imputa, y por lo tanto corresponde que se deje sin efecto la sanción de multa impugnada.

Que de acuerdo con lo expuesto, mi voto es en el sentido que se deje sin efecto la Resolución de Multa Nº 062-002-0000777 y en lo demás se atienda a la propuesta de la vocal ponente.


LEÓN PINEDO
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
LP/EC/njt.