



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

EXPEDIENTES N°s. : 1576-2004 y 1584-2004
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Junín
FECHA : Lima, 28 de enero de 2008

VISTAS las apelaciones interpuestas por contra las Resoluciones de Intendencia N° 135-014-0000045/SUNAT y N° 135-014-0000047/SUNAT, emitidas el 29 y 31 de octubre de 2003 por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N° 132-03-0001623 y N° 132-03-0001624, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 e Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1997 y contra las Resoluciones de Multa N° 132-02-0003038 y N° 132-02-0003039, giradas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, procede acumular los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 1576-2004 y N° 1584-2004, al guardar conexión entre sí.

Que es objeto de controversia determinar si las Resoluciones de Determinación N° 132-03-0001623 y N° 132-03-0001624, así como las resoluciones de multa se encuentran conforme a ley, por lo que a continuación se analizan los reparos que fueron impugnados por la recurrente.

1. Resolución de Determinación N° 132-03-0001623

Que la citada resolución fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, señalándose en el anexo N° 01 del valor (folio 269 del expediente 1576-2004) que parte de los reparos fueron reconocidos durante la fiscalización, habiendo la recurrente presentado la declaración rectificatoria respectiva (Formulario 170 con número de orden 937282) y acogido la deuda reconocida al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas –SEAP (folios 2132 a 2139 del Expediente N° 1584-04).

1.1 Seguro médico de los padres de los trabajadores

Que mediante el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 00046980 (folios 2065 y 2093 del Expediente N° 1584-04), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los gastos por seguro de asistencia médica de los padres de sus trabajadores que asumió en un 50% (S/. 53,983.00), según el detalle de las facturas y pólizas que figuran en dicho anexo, habiendo sido el 50% restante asumido por el trabajador.

Que en el resultado del mencionado requerimiento se consignó que la recurrente no presentó documentación alguna respecto de la observación realizada, limitándose a indicar que la deducción del gasto se sustentaba en el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 1825 del Expediente N° 1584-04), el cual fue reparado al considerar la Administración que no era deducible.

Que la Administración señala que la citada norma, según texto vigente para el ejercicio 1997, no contemplaba la deducción de los gastos por seguro médico de los padres de los trabajadores, por lo que dicho desembolso calificaba como un acto de liberalidad.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que la recurrente sostiene que en el ejercicio 1997 los gastos de salud a favor de los trabajadores no comprendían únicamente al trabajador como beneficiario directo de la cobertura de salud, sino también a sus demás dependientes directos, no encontrando sustento legal alguno para que se privilegie la deducción del seguro de salud a favor del cónyuge e hijos del trabajador, y no de sus padres, cuando ambos son familiares directos.

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, vigente en el periodo acotado, 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 inciso II) del artículo 37º de la misma ley establece que son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, 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. Con la modificación introducida por la Ley Nº 27034, vigente a partir del ejercicio 1999, se estableció que adicionalmente, son deducibles los gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años o se encuentren incapacitados.

Que de acuerdo con las normas glosadas, en el ejercicio 1997 no estaba prevista la deducción de gastos por los servicios de salud de los dependientes de los trabajadores, permitiéndose recién a partir de la entrada en vigencia de la Ley Nº 27034, únicamente la deducción de los referidos al seguro de salud del cónyuge o hijos de aquéllos, siempre que estos últimos sean menores de 18 años o se encuentren incapacitados.

Que en tal sentido, la norma en referencia no contempla como deducible los gastos que efectúe el empleador por los servicios de salud de los padres de sus trabajadores, por lo que no sustenta la deducción reparada.

Que no obstante ello, cabe anotar que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como Resoluciones Nº 5380-3-2002, Nº 7209-4-2002 y Nº 0600-1-2001 ha señalado que los gastos de salud y seguro médico pagados por el empleador a favor de los familiares de los trabajadores, son deducibles para la determinación de la renta neta imponible cuando tales gastos constituyen una obligación asumida por éste en el convenio colectivo, siendo ajeno a la noción de un acto de liberalidad, puesto que responden a una obligación de carácter contractual, formando parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal.

Que atendiendo a que la recurrente no ha justificado la razón por la cual asumió dichos gastos ni ha acreditado la existencia de algún acuerdo con sus trabajadores (contrato de trabajo o convenio colectivo) que la obligue a asumir ese tipo de gastos y por tanto que cumpla con el principio de causalidad previsto por el citado artículo 37º, corresponde mantener el presente reparo.

1.2 Bonificaciones extraordinarias – actos de liberalidad

Que según se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 00047103 (folios 1989 a 1991 del Expediente Nº 1584-04), la Administración reparó el gasto correspondiente a las bonificaciones pagadas por la recurrente a diversos proveedores de servicios durante los meses de marzo, julio y diciembre de 1997, de acuerdo con el detalle que figura en su Anexo Nº 04 (folio 1967 del Expediente 1584-04), por considerarlo un acto de liberalidad, al amparo del inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

a) Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil e Inversiones Andino S.A.

Que respecto de estos proveedores, la Administración sostiene que no es razonable que durante un mes en el que realizaron las mismas funciones se les otorgue una mayor retribución (el doble) a título de bonificación o gratificación extraordinaria, no habiendo probado la recurrente durante la etapa de fiscalización que se haya realizado un servicio adicional que la justifique. Añade que además en el contrato celebrado con Inversiones Andino S.A. la retribución se estableció en función a las horas de servicios efectivamente prestadas, calculadas de acuerdo a la carga y naturaleza del servicio, no observándose que se haya pactado retribución alguna por concepto de gratificación.

Que la recurrente manifiesta que los pagos a favor de Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil e Inversiones Andino S.A., no son actos de liberalidad, sino que forman parte de la retribución pactada por sus servicios, cuya forma de pago no puede ser cuestionada por la Administración. Asimismo afirma que los pagos efectuados a sus otros proveedores responden igualmente a la retribución asumida en contraprestación de los servicios efectivamente prestados.

Que sobre el particular cabe indicar que el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone 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.

Que respecto de los pagos efectuados por la recurrente a favor de Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil por concepto de "bonificación extraordinaria" correspondiente a los meses de marzo, julio y diciembre de 1997, mediante las Facturas Nº 001-000153, Nº 001-000178 y Nº 001-000216 (folios 1313, 1314 y 1320 del Expediente Nº 1584-04), de acuerdo con el convenio de servicios de asesoría legal celebrado con dicho estudio jurídico y su addendum (folio 1322 del Exp. 1584-04), éste se obligó a prestar a la recurrente atención preferencial en absolución de consultas y servicio de informes, entre otros, pactándose una retribución mensual de US \$ 5,000.00 más un importe adicional del mismo monto en los meses de marzo, julio y diciembre.

Que en relación con los pagos efectuados a Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, se tiene que las Facturas Nº 001-000213, Nº 001-000263 y Nº 001-000319 reparadas fueron emitidas por concepto de "gratificación extraordinaria" y "honorarios extraordinarios" de los meses de marzo, julio y diciembre de 1997 (folios 1298, 1299 y 1306 del Expediente Nº 1584-04), siendo que en autos además obran comprobantes de pago emitidos por dicho estudio jurídico por honorarios profesionales correspondientes a los mismos meses, así como a otros del ejercicio 1997 (folios 1297, 1300, 1305, 1307 y 1308 del Expediente Nº 1584-04).

Que este Tribunal en la Resolución Nº 01932-5-2004 de 31 de marzo de 2004, en la que se analizó el reparo formulado por las facturas giradas de los estudios Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil y Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil durante el ejercicio 1999 por bonificaciones pagadas en marzo, julio y diciembre de 1999, señaló que la recurrente había contratado los servicios de estudios jurídicos que deben prestarse en forma continua, a cambio de los cuales se pacta de común acuerdo entre las partes doce retribuciones fijas y tres adicionales por el mismo monto, y que tales incrementos no son actos de liberalidad ni tienen que corresponder a servicios adicionales como señala la Administración, pues nada impide que las partes acuerden como se va a desembolsar la retribución, pudiendo distribuirse durante el periodo de vigencia mediante cualquier modalidad, sin que ello altere su naturaleza de retribución, por lo que no habiendo cuestionado la Administración la efectiva realización de los servicios prestados, procedió a levantar el reparo.

R. E. Q. A₃



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que siguiendo el criterio expuesto, y no habiendo la Administración cuestionado la efectiva realización de los servicios prestados, por los proveedores Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada y Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil, corresponde levantar el reparo en este extremo.

Que con relación a los pagos a Inversiones Andino S.A., de la revisión de las Facturas Nº 001-000740 y Nº 001-000844 reparadas (folios 1395 y 1407 del Expediente Nº 1584-04), se aprecia que fueron efectuados por concepto de "gratificación" de julio y diciembre de 1997, por los servicios de personal de digitación, implementación de sistemas y asesoría en redes.

Que según el contrato de locación de servicios celebrado con Inversiones Andino S.A. (folios 1424 y 1425 del Expediente Nº 1584-04), dicha empresa se comprometió a prestar por medio de personal calificado a su cargo, los servicios de digitación, programación, asesoría en redes de computación y otros que la recurrente encargara, pactándose como retribución mensual por el servicio prestado la suma que resultara de liquidar las horas de servicio efectivamente prestadas que serían calculadas de acuerdo a la carga y naturaleza del mismo.

Que asimismo se acordó que el personal que la referida empresa asignara para el cumplimiento de la obligación asumida, no mantendría vínculo laboral alguno con la recurrente, por lo que todos los beneficios laborales y cargas sociales y fiscales que pudieran corresponder a dicho personal serían de cargo de aquélla.

Que así obran en autos las facturas emitidas por la referida empresa por los servicios de personal de digitación, implementación de sistemas y asesoría en redes prestados en los meses de julio y diciembre de 1997 (folios 1393, 1394, 1408 y 1409 del Expediente Nº 1584-04).

Que en tal sentido y atendiendo que las partes convinieron como retribución únicamente el importe de las horas de servicio efectivamente prestadas, excluyendo cualquier pago por concepto de cargas sociales a favor del personal de la empresa prestadora del servicio, los pagos adicionales por concepto de gratificación de julio y diciembre de 1997 reparados constituyen actos de liberalidad, siendo que la recurrente no ha demostrado que se hubiera obligado a asumir dichos pagos en virtud del contrato celebrado, por lo que debe mantenerse el reparo en este extremo.

b) Elías Vara Franco, Ángel Samán Ayllón, Raúl Fidel Echarri Sota y Alfredo Remy Pflucker

Que con relación a los pagos efectuados por la recurrente a estos proveedores, la Administración señala que se tratan de bonificaciones extraordinarias otorgadas sin una causa objetiva.

Que de autos se aprecia que los gastos reparados corresponden a los pagos a: Elías Vara Franco que se sustentan en los Recibos por Honorarios Profesionales Nº 001-00130 y Nº 001-00148 emitidos por asesoría legal extraordinaria de julio y diciembre de 1997 respectivamente (folios 1310 y 1311 del Expediente Nº 1584-04), Ángel Samán Ayllón (Servicios y Mantenimiento de Oficinas) sustentado en el Recibo por Honorarios Profesionales Nº 001-000083 emitido por Trabajos extraordinarios del 01 al 30 de julio de 1997 (folios 1296 del Expediente Nº 1584-04) y Raúl Fidel Echarri Sota (abogado) sustentado en el Recibo por Honorarios Profesionales Nº 002-0091 emitido por honorario extraordinario de diciembre de 1997 (folio 1294 del Expediente Nº 1584-04).



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que tratándose del pago a favor de Alfredo Remy Pflucker (consultor de sistemas), conforme se observa del Anexo Nº 04 del Resultado del Requerimiento Nº 00047103, el Recibo por Honorarios Profesionales Nº 001-000062 reparado fue emitido en julio de 1997 por bonificación extraordinaria.

Que durante la fiscalización, la Administración solicitó a la recurrente que sustente el pago extraordinario efectuados a estos proveedores, debiendo exhibir los contratos suscritos con los mismos, presentando en respuesta un escrito, donde señala que estos corresponden al pago de retribuciones asumidas por la empresa en contraprestación a servicios efectivamente prestados durante el ejercicio 1997 (folios 1820 y 2016 del expediente 1584-04).

Que en el resultado del Requerimiento Nº 00047103 la Administración deja constancia que la recurrente no demuestra con la documentación sustentatoria los servicios efectivamente prestados, concluyendo que se ha otorgado a un determinado grupo de personas una bonificación extraordinaria sin una causa objetiva.

Que como se advierte, durante la fiscalización la recurrente no ha acreditado que dichos pagos correspondan a la retribución de servicios profesionales extraordinarios prestados a su favor, ni que corresponda a una modalidad de pago que las partes hayan acordado, por lo que corresponde mantener el reparo en este extremo.

1.3 Gastos no deducibles

Que conforme se aprecia del Anexo Nº 02 del Resultado del Requerimiento Nº 00046980 (folios 2043 a 2058 del Expediente Nº 1584-04), la Administración formuló reparos a diversos gastos, al considerar que no eran deducibles por no cumplir con el principio de causalidad y no contar con la documentación sustentatoria correspondiente, entre otros motivos.

Que parte de dichos reparos fueron reconocidos por la recurrente mediante la declaración rectificatoria indicada precedentemente, según consta en el Resumen Estadístico de la Fiscalización y en el Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001623 (folios 2120 y 2206 del Expediente Nº 1584-04), correspondiendo analizar los reparos por concepto de gastos por servicios de movilidad a favor de los familiares de los trabajadores, club de madres y deportivos, asistencia perfecta a profesores, traslado y alimentación de personal policial y militar.

Que al respecto cabe indicar que este Tribunal en diversas resoluciones, como las Resoluciones Nº 03555-5-2004 y Nº 02111-5-2005, ha señalado que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad con la renta generada, correspondiendo que dicha necesidad sea evaluada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como que sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que conforme con el inciso d) del artículo 44º de la citada ley, 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.

Que el inciso j) del mismo artículo 44º establece que no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

a) Servicios de movilidad a favor de familiares de los trabajadores.

Que sobre estos gastos, la Administración señala que si bien la recurrente se obligó mediante convenio colectivo de trabajo a proporcionar tales servicios, dicho gasto no cumple con el principio de causalidad, debiendo mantenerse el reparo al amparo del inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que las obligaciones asumidas en virtud del convenio colectivo de trabajo tienen su origen en la relación laboral con sus trabajadores, lo que determina la existencia de una relación causal entre los gastos asumidos y el mantenimiento de su fuente productora de renta, agregando que el propósito de asumir los gastos reparados es permitir que los familiares directos de sus trabajadores que viven en la zona donde se ubica su planta industrial (a más de 4,000 m.s.n.m.), se desplacen hacia los centros urbanos próximos para satisfacer sus necesidades básicas de alimentación (compra de víveres), educación, recreación, etc.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 0600-1-2001, Nº 5380-3-2002 y Nº 07209-4-2002, entre otras, cuando el empleador asume obligaciones mediante convenio colectivo frente a sus trabajadores, con ocasión de la labor que éstos prestan en favor de aquél, dicho gasto no es ajeno al principio de causalidad, puesto que resulta necesario para la generación de la renta gravada, en tanto que forma parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal, resultando irrelevante que el beneficio derivado de la obligación asumida sea directo, es decir para el propio trabajador, o indirecto, para los familiares que cumplan las condiciones contempladas en el convenio.

Que habiéndose la recurrente obligado mediante convenio colectivo de trabajo (folio 674 del Expediente Nº 1584-04) a asumir los gastos por servicios de movilidad reparados, corresponde en virtud del citado criterio levantar el reparo.

b) Gastos de club de madres y deportivos

Que mediante el Anexo Nº 02 del Requerimiento Nº 00046980 (folios 2066 a 2086 del Expediente 1584-04), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente las observaciones formuladas a dichos gastos por no cumplir con el principio de causalidad o constituir actos de liberalidad, y, tratándose de los gastos deportivos, además por no contar con la documentación sustentatoria correspondiente, al amparo de los artículos 37º y 44º incisos d) y j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se consignó en el resultado del indicado requerimiento, la recurrente manifestó que tales gastos estaban destinados a ofrecer servicios asistenciales y de bienestar a favor de sus trabajadores, otorgando determinados beneficios a sus familiares directos, agregando que la deducción de dichos gastos se sustentaba en el inciso II) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 1824 a 1826 y 2090 del Expediente Nº 1584-04). Estos argumentos son reiterados por la recurrente en los recursos impugnativos presentados.

Que del Anexo Nº 2 del valor girado, se observa que los gastos reparados corresponden a pagos efectuados por la recurrente por concepto de alquiler de local para el club de madres, que se sustentan en el Formulario 1083 - Recibo por Arrendamiento.

Que de acuerdo con el inciso II) del citado artículo 37º, según texto vigente para el ejercicio acotado, eran 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, por lo que dicha norma no contemplaba la deducción de los gastos que efectuara el empleador por los servicios a favor de los familiares directos de sus trabajadores.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que en tal sentido y no habiendo la recurrente acreditado la existencia de algún acuerdo con sus trabajadores (contrato o convenio colectivo) que le obligue a asumir ese tipo de gastos y por tanto que cumpla con el principio de causalidad previsto por el citado artículo 37°, no procede aceptar su deducción.

Que en el caso de los gastos deportivos, cabe señalar que éstos no contaban con la documentación sustentatoria pertinente de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, pues, según se indicó en el Anexo Nº 02 del Resultado del Requerimiento Nº 00046980 (folios 2043 a 2058 del Expediente Nº 1584-04), para acreditarlos sólo se exhibieron recibos simples internos de la empresa, en tal sentido debe mantenerse el reparo.

c) Gastos de asistencia perfecta a profesores

Que los gastos por asistencia perfecta a profesores, según se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 00046980 (folio 2089 del Expediente Nº 1584-04) y de la apelada, fueron reparados al considerar la Administración que no estaban sustentados con los comprobantes de pago correspondientes, de acuerdo con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente señala que tales gastos fueron destinados al personal docente que laboraba en el centro educativo que estaba bajo su administración, según convenio con el Ministerio de Educación; añadiendo que la resolución apelada se equivoca al indicar que dichas entregas de dinero debían estar sustentadas en comprobantes de pago autorizados por la SUNAT.

Que sobre el particular, el inciso b) del artículo 206° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo Nº 014-92-EM, establece que los titulares de actividad minera (como es el caso de la recurrente) están obligados a proporcionar a sus trabajadores que laboren en zonas alejadas de las poblaciones y a los familiares de éstos, escuelas y su funcionamiento.

Que el inciso c) del artículo 232° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 03-94-EM, vigente en el periodo acotado, disponía que la referida obligación comprendía, entre otros, asumir los costos del personal docente, no docente, administrativo y de servicio que requiriera el funcionamiento de los centros educativos de acuerdo a la demanda existente.

Que el artículo 233° del citado reglamento señalaba que el titular de la actividad minera podía optar entre los siguientes sistemas: a) centros educativos fiscalizados que dependían en el aspecto técnico-pedagógico y administrativo del Ministerio de Educación, a través de las Unidades de Servicios Educativos. En ese caso, el personal docente, no docente, administrativo y de servicio designado por el Ministerio de Educación, no podía ser considerado trabajador del titular de la actividad minera, quien asumiría el costo de las remuneraciones de dicho personal, por cuenta del referido ministerio, lo cual no conllevaría vínculo laboral alguno entre aquél y dichos servidores públicos. Para tal fin, y en representación del indicado ministerio, el titular de la actividad minera pagaría las remuneraciones correspondientes, para cuyo efecto quedaría autorizado a utilizar los formatos de planillas y boletas de pago, emitir las boletas de pago, debiendo retener y pagar los tributos y obligaciones sociales respectivas, en concordancia con las disposiciones del sector público, siendo de su costo la impresión de los libros de planillas y/o boletas de pago correspondientes; o b) centros educativos de gestión, administración y financiamiento no-estatal, a que se refería el Decreto Ley Nº 26011, para cuyo efecto el titular de actividad minera suscribiría contratos de prestación de servicios educativos con Promotoras de Centros Educativos no Estatales, de conformidad con el Decreto Supremo Nº 005-83-ED.



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que asimismo, el artículo 234º del mismo reglamento indicaba que el titular de la actividad minera podía cumplir con su obligación de ofrecer los servicios educativos en cualquiera de las formas o modalidades que le permitieran los reglamentos que aprobara el Ministerio de Educación.

Que en el presente caso, el gasto incurrido corresponde a los pagos efectuados al personal docente que laboraba en los centros educativos estatales ubicados en la zona donde funcionaba su planta de producción, bajo el concepto de bonificación por asistencia perfecta, según se aprecia de los recibos de pago y relación de profesores beneficiados que obran en autos (folios 1159 a 1164 y 1214 a 1216 del Expediente Nº 1584-04), lo que corresponde a la obligación asumida en virtud de la citada ley, la cual no ha sido cuestionada por la Administración.

Que ahora bien, la exigencia de sustentar el gasto con un comprobante de pago, sólo es tal en el caso que exista la obligación de emitirlo, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 611-1-2001 y Nº 8534-5-2001 de 18 de mayo y 19 de octubre de 2001, respectivamente, entre otras, lo que no sucede en el caso de autos, donde las normas citadas prevén el uso de formatos especiales, por lo que no resulta de aplicación lo establecido en el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, debiéndose en consecuencia levantar el presente reparo.

d) Gastos de traslado y alimentación de personal policial y militar

Que según se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 00046980 (folio 2089 del Expediente Nº 1584-04), la Administración sostiene que estos gastos no cumplen con el principio de causalidad y que además los comprobantes que los sustentan incumplen las normas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de pago, siendo de aplicación lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente señala que dichos gastos, debidamente sustentados en comprobantes de pago, fueron incurridos en contrapartida de la protección brindada a sus instalaciones industriales, la cual conllevó a la reducción del riesgo de la actividad terrorista sufrida en años anteriores, incidiendo de manera directa en la seguridad de su personal y de su actividad económica.

Que los gastos vinculados a la seguridad de una empresa se encuentran destinados en principio a mantener la fuente generadora de renta, debiendo considerarse como necesarios en tanto sean razonables, según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 01153-5-2003 de 5 de marzo de 2003.

Que asimismo en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02939-4-2005 se señaló que para la adecuada prestación de los servicios que brindaba la recurrente, resultaba necesario contar con la seguridad y resguardo de sus instalaciones, servicios que podían ser prestados por el personal de la Policía Nacional del Perú, por lo que dichos gastos resultarían deducibles, lo que incluía (...) "el otorgamiento de alimentación directa adicional a los efectivos que prestan el servicio de seguridad y resguardo en la Sub - Estación Nepeña, conforme al Acuerdo celebrado con la Jefatura del Área Nº 2 de la IV Región de la Policía Nacional".

Que si bien en este caso se trata de gastos de alimentación y traslado del personal policial y militar que según manifiesta la recurrente le brindó el servicio de seguridad en su planta industrial, sin embargo, no ha demostrado que exista un acuerdo o convenio con aquéllos o su institución que la obligue a asumir dichos gastos con motivo de la prestación de tales servicios, y por tanto que se cumpla con el principio de causalidad previsto por el citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, en tal sentido corresponde mantener el reparo relativo a tales gastos.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

1.4 Gastos de movilidad

Que la Administración sostiene que tales gastos, cuyo detalle figura en el Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° 00046980 (folio 2041 del Expediente N° 1584-04), no son deducibles por no contar con la documentación sustentatoria correspondiente, en virtud de lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente manifiesta que si bien dichas erogaciones fueron destinadas al transporte de su personal, como pudo verificar la Administración durante la fiscalización practicada, son objeto de reparo por no contar con los respectivos comprobantes de pago, que debieron ser emitidos por los sujetos prestadores del servicio, pese a que son pocas las veces que éstos expiden tales documentos debido a la informalidad que existe en el sector transporte.

Que agrega que el monto de dichos gastos representa un porcentaje mínimo de su facturación del ejercicio acotado, por lo que resulta razonable.

Que para que los gastos sean deducibles, además de demostrarse que están vinculados con la actividad generadora de renta gravada, considerando su razonabilidad y proporcionalidad, deben encontrarse sustentados documentariamente.

Que de acuerdo con el citado inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25° del reglamento de la citada ley, precisa que dichos gastos son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no pueden ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que el artículo 2° de los Reglamentos de Comprobantes de Pago, aprobados por Resoluciones de Superintendencia N° 035-95/SUNAT y N° 018-97/SUNAT, vigentes durante el ejercicio acotado, señalaban los tipos de documentos que eran considerados comprobantes de pago. Asimismo, en sus artículos 1° y 5° disponían que los comprobantes de pago acreditaban, entre otros, la prestación de servicios, debiendo ser emitidos en la oportunidad que señalara la norma.

Que por su parte, el numeral 6 del artículo 4° de los mencionados reglamentos establecían una serie de documentos autorizados para sustentar gasto o costo para efectos tributarios, que también eran considerados comprobantes de pago, entre los que se encontraban los boletos emitidos por las empresas de transporte público urbano de pasajeros.

Que en el presente caso, los gastos de movilidad para el traslado del personal, desde y hacia su centro de trabajo (planta de producción), fueron asumidos por la recurrente en virtud del convenio colectivo de trabajo suscrito con el sindicato de trabajadores (folios 678 y 679 del Expediente N° 1584-04), por el cual se obligó a proporcionar un servicio de movilidad para cada uno de los turnos de trabajo existentes en las rutas detalladas en dicho convenio, el cual fue prestado por empresas de transporte, según lo manifestado por la recurrente.

Que en tal sentido, correspondía que la recurrente sustentara el gasto por tal servicio mediante los comprobantes de pago que debían a tal efecto otorgar las empresas de transporte, de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, obligación que no deja de ser exigible por la informalidad que según alega existe en dicha actividad, ni tampoco la exime de ella la proporcionalidad del gasto en relación con el volumen de sus operaciones, por lo que al haberse formulado de acuerdo a ley, debe mantenerse el presente reparo.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que la Resolución Nº 8729-5-2001 de 26 de octubre de 2001, citada por la recurrente, no resulta aplicable al presente caso, toda vez que trata sobre un supuesto distinto al de autos, en el que se aceptó la deducción del gasto de movilidad de los trabajadores sin la exigencia de comprobantes de pago, en tanto que se trataban de condiciones de trabajo cuya entrega en efectivo a los trabajadores se encontraba sustentada en las planillas del contribuyente y en las boletas de pago.

1.5 Diferencia de cambio por dividendos

Que según se aprecia del Anexo Nº 05 del Resultado del Requerimiento Nº 00046980 (folios 2040 del Expediente Nº 1584-04), la Administración reparó la suma de S/. 16,712.26, que corresponde a pérdidas por diferencia de cambio originadas en el pago de dividendos, que fueron cargadas a resultados por la recurrente.

Que la Administración señala que de conformidad con el numeral 4 del artículo 87º del Código Tributario la recurrente lleva su contabilidad en moneda nacional, por lo que su utilidad y en consecuencia los dividendos pagados en función a esta última, se originan en dicha moneda, y si bien se puede pactar el pago de dividendos en moneda extranjera, generándose una diferencia de cambio en caso exista una variación en el tipo de cambio, ésta no constituye gasto deducible, toda vez que no se ha generado en operaciones habituales de la actividad gravada, ni por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, de acuerdo con el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el caso particular de los dividendos, según el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 06619-4-2002 de 15 de noviembre de 2002, éstos constituyen obligaciones con terceros originadas con posterioridad a la generación y determinación de la renta, y no de operaciones que ocasionan la generación de rentas gravadas o permitan mantener su fuente como lo prescribe el precitado artículo 37º, razón por la cual se mantuvo el reparo efectuado por la Administración a los intereses y diferencia de cambio procedentes de préstamos obtenidos por la empresa apelante para la distribución de dividendos.

Que en este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución Nº 01932-5-2004 de 31 de marzo de 2004, que resolvió un reparo similar efectuado a la recurrente en el ejercicio 1999.

Que siguiendo el criterio expuesto, en el caso de autos las diferencias de cambio que se hubieran originado en la cancelación de dividendos, no constituyen gasto deducible para la determinación de la renta neta imponible, por no corresponder a operaciones vinculadas con la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por lo que corresponde mantener el reparo.

1.6 Diferencia en la determinación del REI del ejercicio.

Que según se aprecia del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 00047103 (folios 1974 a 1979 del Expediente 1584-2004) y del Anexo 11 de la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001623 (folios 42 a 47 del Expediente Nº 1576-04), la Administración reparó el importe de S/. 112,869.00 por diferencia en el cálculo del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) del ejercicio 1997, proveniente de las siguientes partidas:

Código contable	Concepto	REI Según contribuyente	REI Según SUNAT	Diferencia
333	Maquinarias y otros equipos	14,923,464	14,894,540	-28,924
339	Trabajos en curso	636,774	778,778	142,004
38	Cargas diferidas	308,428	308,217	-211
				112,869

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que la recurrente en sus recursos impugnativos sólo cuestiona lo referente al ajuste por inflación de los rubros "maquinarias y otros equipos" y "trabajos en curso".

Que en el informe de fiscalización la Administración señala que la recurrente no siguió el procedimiento establecido por el Decreto Legislativo Nº 797, ya que para realizar el ajuste consideró como parte del costo del activo, la ganancia por diferencia de cambio, la cual debió cargarse a resultados a fin que formara parte de la renta neta imponible, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración, en la apelada, precisa que procedió a ajustar el valor de los activos teniendo en cuenta que el valor histórico no podía ser mayor al valor ajustado del bien, y sin considerar el monto correspondiente a las diferencias de cambio, al amparo de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797 y el inciso e) del artículo 2º de su reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 006-96-EF.

Que la recurrente afirma que aplicó la metodología establecida por el citado decreto legislativo, siendo que de acuerdo con el inciso f) del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, la diferencia de cambio generada en pasivos vinculados con activos fijos debía activarse y no afectar directamente a los resultados del ejercicio, precisando que si el ajuste por inflación fuera mayor, la diferencia de cambio debía subsumirse en éste y en caso contrario la totalidad de la diferencia de cambio debía formar parte del costo del activo fijo.

Que agrega que tanto el ajuste por inflación como la diferencia de cambio deben ser considerados para efectos tributarios en forma anual y no mensual.

Que en tal sentido, la controversia se centra en establecer si el procedimiento empleado para el ajuste por inflación de los rubros del activo fijo "maquinarias y otros equipos" y "trabajos en curso", se encuentra conforme a ley.

Que el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta, señalando en su inciso f) que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo, y que dicha norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio.

Que de otro lado, de acuerdo con el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 797, que estableció las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, deben aplicar las normas de ajuste por inflación del balance general, mediante las cuales se determinará la base imponible del Impuesto a la Renta. El inciso a) del mencionado artículo dispone que el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio, siendo que para dicha actualización o reexpresión, el inciso b) del mismo artículo dispone que del valor de las partidas no monetarias deberá excluirse las diferencias de cambio y las revaluaciones comprendidas en dicho valor.

Que en cuanto a las normas específicas de ajuste para el caso de Inmuebles, Maquinaria y Equipo, el artículo 10º del citado reglamento, indica que todas las cuentas de dicho rubro son materia de actualización, debiendo ajustar, en forma separada, el valor en libros de cada uno de los bienes y su depreciación acumulada, precisando que se excluyen las diferencias de cambio y las revaluaciones.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que respecto al ajuste por inflación del rubro maquinarias y otros equipos, se tiene que la Administración considerando los importes que constan en los papeles de trabajo proporcionado por el contribuyente, efectúa el cálculo del ajuste del REI, y de la comparación de los cálculos se observa lo siguiente:

	Según SUNAT	Según Contribuyente	Reparo
Valor ajustado	312,934,931	312,934,929	
valor Histórico	298,040,391	298,011,466	
REI	14,894,540	14,923,463	-28,923

Que como se aprecia, tanto la Administración como el contribuyente determinan el mismo valor ajustado de la partida¹, estando la discrepancia en la formulación del costo histórico de la partida, pues la Administración excluyó de dicho costo la ganancia por diferencia de cambio incluida por la recurrente, generándose de esta manera una diferencia en la determinación del ajuste por inflación que es materia de observación.

Que sobre el particular, debe tenerse presente, que en un caso donde se analizó un reparo similar por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, este Tribunal en la citada Resolución Nº 01932-5-2004, señaló que el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, no discrimina entre ganancia o pérdida por diferencia de cambio, por lo que concluyó que las diferencias de cambio en principio formaban parte del costo del activo, no obstante al realizarse el ajuste por inflación, conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo Nº 797 y su reglamento, las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio debían ser excluidas del valor en libros del activo, y afectar el resultado del ejercicio.

Que en consecuencia, siguiendo el criterio expuesto, la Administración debe reconocer en principio que la ganancia por diferencia de cambio, debió afectar el costo del activo, y luego proceder a su exclusión afectando el resultado del ejercicio, por lo que corresponde que recalcule el importe del reparo.

Que en cuanto al ajuste del rubro "trabajos en curso", según el Anexo Nº 3a del Requerimiento Nº 00047103 (folios 2026 del Expediente Nº 1584-2004), se tiene que la Administración bajo el argumento que el valor histórico no podía ser mayor al valor ajustado de acuerdo con el inciso e) del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 006-96-EF, determinó el ajuste por inflación comparando ambos conceptos en cada mes del ejercicio 1997. Así cuando el valor histórico, que incluía una pérdida por diferencia de cambio, era mayor al valor ajustado, no reconoció ajuste alguno, y en los períodos en que se produjeron ganancias por diferencia de cambio la Administración no las consideró en el valor histórico para efectos de la comparación con el valor ajustado en cada mes.

Que en la citada Resolución Nº 01932-5-2004, en la que se analizó un reparo similar al ajuste del rubro "trabajos en curso", ha señalado que el Ajuste por Inflación se practica anualmente al cierre del ejercicio, y que el límite señalado en el inciso e) del artículo 2º del Decreto Supremo Nº 006-96-EF está referido a los saldos iniciales, provenientes del ejercicio anterior al que se efectúa el ajuste, más no así a las adiciones del ejercicio.

Que como se aprecia el procedimiento seguido por la Administración no se ajusta al previsto por las disposiciones del Decreto Legislativo Nº 797 y su reglamento, pues en el caso de las adiciones y transferencias ocurridas en el ejercicio acotado, sólo se consideró el ajuste por inflación en algunos meses debido a que se efectuó la comparación mensual de dichas adiciones y transferencias, sin tenerse en cuenta que el ajuste debe realizarse al final del ejercicio, para lo cual debe considerarse el saldo que resulte luego del movimiento de las adiciones y las transferencias, según la fecha de antigüedad de cada una de ellas, a lo que debe reiterarse que

¹ Salvo diferencias de S/. 2.00 por redondeo en los distintos bienes.

[Firmas manuscritas] 12



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

las ganancias o pérdidas por diferencia de cambio deben ser excluidas del valor en libros del activo, a efectos de determinar su valor ajustado, y afectar los resultados del ejercicio.

Que en tal sentido, corresponde que la Administración recalcule el importe del reparo por el rubro "trabajos en curso", considerando el criterio expuesto en la presente resolución.

1.7 Ganancia por diferencia de cambio registrada en el costo del activo fijo

Que según se aprecia del Anexo Nº 12 de la Resolución de Determinación Nº 132-03-00001623, la Administración reparó la suma de S/. 36,742.00 correspondiente a la ganancia por diferencia de cambio originada en los meses de marzo, junio y setiembre de 1997 respecto de la partida "trabajos en curso", la cual habría sido deducida por la recurrente del costo del activo, según sus libros y papeles de trabajo.

Que la Administración indica que la referida ganancia debió afectar los resultados del ejercicio, formando parte de la renta imponible del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se ha señalado en el punto anterior, citando la Resolución Nº 01932-5-2004, recaída en la apelación que formuló la recurrente respecto del valor emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, en la que se analizó un reparo similar, las diferencias de cambio (pérdida o ganancia) forman parte del costo del activo, en aplicación del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde levantar el reparo.

1.8 Depreciación del activo fijo paralizado y REI de la depreciación de activo fijo paralizado

Que según se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 00047103 (folios 1991 y 1992 del Expediente Nº 1584-2004), la Administración reparó la depreciación de los Hornos I, II y III correspondiente a los periodos en que estuvieron paralizados, al amparo de los artículos 37º y 38º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que el desgaste o agotamiento de los activos fijos es reconocido cuando éstos se utilizan en la generación de la renta, por lo que cuando existe una afectación parcial a la producción de dicha renta, su depreciación debe ser efectuada en forma proporcional.

Que indica que la paralización de los activos no se debió a razones vinculadas a la actividad productiva, sino a una decisión de la recurrente, como se aprecia de los reportes mensuales de operaciones proporcionados en la fiscalización.

Que la recurrente sostiene que en su caso no existió una afectación parcial de los hornos reparados a la producción de rentas gravadas, pues no se utilizaron parcialmente en actividades no generadoras de renta, siendo que la inactividad temporal de dichos activos no debe influir en su normal depreciación, toda vez que estuvieron afectados exclusivamente a la fuente productora de renta (la planta de cemento), de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que la actividad productiva se planifica en función a la oferta y la demanda, y si bien corresponde a una decisión empresarial seguir un plan de producción, ello no significa que sea una decisión no vinculada a la explotación o mantenimiento de la fuente productora, siendo entonces necesaria para la actividad económica, la Administración no puede equipararla a una decisión arbitraria, unilateral o injustificada.

Que en tal sentido, la controversia se centra en determinar si procede considerar como gasto deducible la depreciación de los activos, computada respecto a periodos en los que éstos permanecieron en inactividad temporal.

 13



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que conforme con el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, entre otros conceptos.

Que el artículo 38º de la citada ley señala que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, las que se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que asimismo este último artículo agrega que cuando los bienes del activo fijo sólo se afecten parcialmente a la producción de rentas, las depreciaciones se efectuarán en la proporción correspondiente.

Que sobre el particular debe indicarse que en la fiscalización por el ejercicio 1999, la Administración también reparó la depreciación, entre otros, de los activos: Molino Crudo I, Horno I y Horno II, por cuanto en algunos meses la recurrente los mantuvo paralizados, controversia sobre el cual este Tribunal en la Resolución Nº 01932-5-2004 señaló que debe tenerse en cuenta que, en general, ya sea por la naturaleza o ciclos de la actividad productiva o comercial de una empresa, por los períodos de mantenimiento o reparación, o por intervalos de veda o de alguna restricción en el desarrollo de operaciones, puede ocurrir que los bienes del activo fijo permanezcan inactivos durante un determinado lapso; sin embargo, dicha inactividad no implica una afectación parcial en la generación de rentas, en la medida que se origina en razones propias de la actividad o en circunstancias que surgen a raíz de su desarrollo o mantenimiento, concluyendo que procede computar el 100% de la depreciación del ejercicio, respecto a los bienes del activo fijo aun cuando a lo largo de él, hayan existido períodos de inactividad.

Que teniendo el mismo sustento el reparo efectuado por el ejercicio 1997, corresponde que se compute también en el presente caso el 100% de la depreciación del ejercicio, respecto de los bienes del activo fijo materia de observación, aun cuando hayan existido períodos de inactividad, por lo que corresponde levantar el presente reparo.

Que de otro lado, conforme se aprecia del Anexo Nº 13 de la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001623, la Administración también adicionó a la renta neta imponible, la suma de S/. 42, 053,00 por concepto de "REI de la depreciación del activo fijo paralizado" que corresponde al ajuste de la depreciación reparada según lo expuesto en los considerandos precedentes, por lo que procede resolver en el mismo sentido, levantando el reparo.

1.9 Exceso de depreciación en el costo de ventas.

Que según se aprecia del Anexo Nº 8 del Requerimiento Nº 00047103, la Administración observó un exceso en el costo de ventas declarado por la recurrente, al haber incluido en éste y no en el costo de producción, la depreciación de sus activos fijos vinculados a la producción, como si no tuviera stock al 31 de diciembre de 1997. Asimismo indicó que al ser considerada la depreciación como un gasto indirecto de los costos de producción, no expira totalmente en tanto el producto no sea vendido, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad - NIC Nº 2 referida a existencias.

Que la recurrente en la fiscalización manifestó que de acuerdo con las normas vigentes para el ejercicio 1997, se aplicaba el método de línea recta para la depreciación, por lo que se deducía para fines tributarios cronológicamente de año en año en partes iguales, sin reservar nada de ella para períodos posteriores.

*P. E. Q. A.*¹⁴



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que en sus recursos impugnativos la recurrente reitera que el cómputo de la depreciación para fines tributarios, es anual, agregando que si se difiriera parte de la depreciación vía existencias, se haría incidir dicha depreciación en un ejercicio que no le corresponde.

Que en tal sentido, la materia de grado consiste en establecer si resulta correcta la deducción directa a gastos de la depreciación de activos fijos destinados al proceso productivo.

Que conforme con el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, la renta bruta, tratándose de la enajenación de bienes, está dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de tales operaciones y el costo computable de dichos bienes, constituido por el costo de adquisición o producción, la recurrente al ser una empresa productora debía considerar éste último costo para la determinación de la mencionada renta bruta.

Que si bien nuestra normatividad impositiva no establece lo que debe entenderse por dicho costo de producción, es claro que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

Que la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 2, sobre el costo de las existencias, señala que incluye a aquellos incurridos para su obtención, y tratándose de bienes transformados, el costo está conformado por los gastos directos, como es el caso de la mano de obra, y los indirectos que comprenden, entre otros, a la depreciación y mantenimiento de los inmuebles y equipos.

Que en base a las normas antes glosadas, este Tribunal en la Resolución Nº 6784-1-2002 de 22 de noviembre de 2002, señaló que desde el punto de vista contable, existen diversos gastos que integran el costo de los bienes producidos, tales como los de depreciación y mano de obra, asimismo que aquéllos que no son empleados en la producción y/o transformación de bienes, y que se contabilizan dentro de los gastos operativos como gastos administrativos o de ventas se deducen de la renta bruta, a efecto de determinar la renta neta, en los términos que prescribe el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en este sentido, se tiene que al haberse empleado los activos fijos observados en el proceso productivo de la empresa, correspondía que la recurrente considerase la depreciación dentro del costo de los bienes producidos, por lo que parte de ella debió mantenerse en el inventario final y no afectar a resultados directamente, tal como lo advirtió la Administración en la etapa de fiscalización, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que habiéndose levantado los reparos por bonificaciones extraordinarias a favor de los proveedores Valle, Mansilla y Asociados Sociedad Civil, Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada, gastos por servicios de movilidad a favor de los familiares de los trabajadores, gastos por asistencia perfecta a profesores, ganancia por diferencia de cambio registrada en el costo del activo fijo, depreciación del activo fijo paralizado y REI de la depreciación de activo fijo paralizado, mantenido los reparos por seguro médico de los padres, bonificaciones extraordinarias a favor de Inversiones Andino S.A., Elías Vara Franco, Ángel Samán Ayllón, Raúl Fidel Echarri Sota y Alfredo Remy Pflucker, gastos de club de madres y deportivos, traslado y alimentación de personal policial y militar, gastos de movilidad, diferencia de cambio por dividendos, exceso de depreciación en el costo de ventas, y debiendo emitir un nuevo pronunciamiento por la determinación del REI del ejercicio, corresponde revocar la Resolución de Intendencia Nº 135-014-0000047/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001623, a fin que la Administración reliquide el valor.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Resolución de Multa Nº 132-02-0003038

Que la citada resolución de multa fue girada por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo Nº 816, según el cual, constituía infracción el 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 influyeran en la determinación de la obligación tributaria, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, infracción que se encontraba sancionada con una multa equivalente al 100% del tributo omitido.

Que de autos se aprecia que la sanción ha sido calculada sobre la base del 100% del tributo omitido, establecido en la Resolución de Determinación 132-03-0001623, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, en cuyo extremo se ha revocado la resolución apelada, a efecto que se reliquide el valor, por lo que procede asimismo revocar la Resolución de Intendencia Nº 135-014-0000047/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Multa Nº 132-02-0003038, debiendo también reliquidarse el citado valor una vez que se establezca el tributo omitido.

2. Resolución de Determinación Nº 132-03-0001624

Que la citada resolución fue emitida por el Impuesto General a las Ventas del mes de diciembre de 1997 al efectuarse reparos al crédito fiscal por gastos no deducibles correspondientes a seguros y bonificaciones extraordinarias (folio 2220 del Expediente Nº 1584-2004).

2.1. Seguros no deducibles

Que según se aprecia del Anexo Nº 02 de la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001624, la Administración reparó el crédito fiscal de las facturas emitidas por El Pacífico Peruano Suiza – Compañía de Seguros y Reaseguros, correspondiente a los seguros de asistencia médica de los padres de los trabajadores cuyo pago había sido asumido por la recurrente, por el importe de S/. 534.00, al amparo del inciso a) del artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con el artículo 18º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobada por Decreto Legislativo Nº 821, aplicable al caso de autos, sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que: a) sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Que en el punto 1.1 del análisis de la Resolución de Determinación Nº 132-03-0001623 emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, se examinó el reparo al gasto por concepto de dichos seguros, indicándose que el inciso II) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, no contempla como deducible los gastos que efectúe el empleador por los servicios de salud de los padres de los trabajadores, por lo que no habiendo justificado la razón por la cual asumió dichos gastos ni acreditado la existencia de algún acuerdo con sus trabajadores (contrato o convenio colectivo) que la obligue a asumir ese tipo de gastos y por tanto que cumpla con el principio de causalidad previsto por el citado artículo 37º, se mantuvo el reparo; en ese sentido, habiéndose concluido que dicho gasto no cumple con el principio de causalidad, corresponde igualmente mantener el presente reparo.

2.2 Bonificaciones extraordinarias – actos de liberalidad

Que como se observa del Anexo Nº 03 del valor girado, la Administración reparó el crédito fiscal correspondiente a las bonificaciones pagadas por la recurrente, en el mes de diciembre de 1997, a sus proveedores de servicios Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad limitada, Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil e Inversiones Andino S.A., al amparo del inciso a) del artículo 18º de la citada Ley del Impuesto General a las Ventas.


16



Tribunal Fiscal

Nº 01090-2-2008

Que este reparo está vinculado al examinado en el punto 1.2 del análisis de la Resolución de Determinación N° 132-03-0001623, en la que se analizó el reparo al gasto por concepto de dichas bonificaciones, por lo que corresponde que en el presente caso se siga el mismo criterio; en ese sentido, debe levantarse el reparo en relación con aquellas pagadas a Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad limitada y Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil, y mantenerse en cuanto a la bonificaciones pagadas a Inversiones Andino S.A..

Que habiéndose levantado el reparo por bonificaciones extraordinarias pagadas a Mariano Ramos Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad limitada y Valle, Mansilla & Asociados Sociedad Civil, y mantenido los demás reparos, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 135-014-0000045/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° 132-03-0001624, a fin que la Administración reliquide el valor.

Resolución de Multa N° 132-02-0003039

Que la citada resolución de multa fue girada por la infracción tipificada en el citado numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, respecto del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1997.

Que de autos se aprecia que la sanción ha sido calculada sobre la base del 100% del tributo omitido, establecido en la Resolución de Determinación 132-03-0001624, girada por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1997, en cuyo extremo se ha revocado la resolución apelada, a efecto que se reliquide el valor, por lo que procede asimismo revocar la Resolución de Intendencia N° 135-014-0000045/SUNAT, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 132-02-0003039, debiendo también reliquidarse el citado valor una vez que se establezca el tributo omitido.

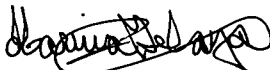
Que finalmente, cabe anotar que la diligencia de informe oral se efectuó con la asistencia de ambas partes, tal como se establece en la Constancia del Informe Oral N° 0500-2007-EF/TF.


Con las vocales Zelaya Vidal y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 1576-2004 y N° 1584-2004.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° 135-014-0000047/SUNAT de 31 de octubre de 2003 y N° 135-014-0000045/SUNAT de 29 de octubre de 2003, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


Castañeda Altamirano
Secretario Relator
QD/CA/IM/jcs