



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

EXPEDIENTE N° : 2903-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 15 de junio de 2012

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0250140014498/SUNAT emitida el 30 de noviembre de 2011 por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT¹, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01421-8-2011 de 26 de enero de 2011, declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-030-002525 y 012-030-002526, emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero, febrero, marzo, junio y diciembre 2001 y contra las Resoluciones de Multa N° 012-020-008156, 012-020-008157, y 012-020-008166 a 012-020-008170, giradas por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que respecto a las gratificaciones extraordinarias al personal de alta dirección, su entrega si cumplió con los criterios de necesidad, normalidad, razonabilidad y generalidad a los que hace referencia el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; que si bien algunas sumas fueron otorgadas a empleados que no cumplen con el estándar que motivó su pago, esto es, el ejercicio de funciones similares, en todo caso, procede que se repare únicamente la deducción de las asignaciones otorgadas que no cumplen con el criterio de generalidad, y no la suma total; que se incurre en error de apreciación, al considerarse que los cargos de “administrador” y “jefe de planta” presentan condiciones similares a los cargos de alta dirección; que los gastos deducidos por los intereses abonados por los préstamos de accionistas y terceros cumplen con el principio de causalidad, habiendo acreditado la necesidad de los mismos en la etapa de fiscalización e incluso presentado pruebas adicionales en la etapa de reclamación, las que no han sido meritadas, pese a no ser aplicable el artículo 141° del Código Tributario, que al respecto el flujo de caja (el que no fue requerido específicamente en la fiscalización) constituye la prueba idónea para demostrar la necesidad de los préstamos recibidos, y sobre este particular la Administración ha contravenido lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la resolución a la que da cumplimiento la apelada; que no se ha tenido en consideración los criterios vertidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1317-1-2005, 6738-3-2004, 489-2-99 y 894-5-97, y que no resulta correcto que se impida la deducción del gasto por habérsele emitido los comprobantes de pagos que sustentan el pago de los intereses extemporáneamente, debiendo por el contrario tenerse en cuenta, que cumplió con efectuar la retención por los pagos realizados en el ejercicio que corresponde, por lo que dicho gasto es deducible, y por ende, no resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 citada por la Administración.

Que refiere que el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 04123-1-2006 sobre inaplicación de sanciones e intereses debe considerarse también al monto de la provisión efectuada correspondiente a vacaciones reparadas no devengadas, esto es respecto a aquéllas pertenecientes a trabajadores que al 31 de diciembre de 2001, habían realizado labores por menos de un año; que en cuanto al reparo por participación de utilidades no pagadas antes de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, no era posible, en muchos casos, realizar la retención por Impuesto a la Renta de quinta categoría, al no superarse el mínimo no imponible (7 UIT por ejercicio); que tampoco se consideró que cumplió con pagar la participación a los trabajadores dentro del plazo previsto por el Decreto Legislativo N° 892 (norma especial que prima sobre la Ley del Impuesto a la Renta), así como tampoco se tuvo en cuenta el criterio señalado por el Tribunal Fiscal en el sentido que el pago previo contemplado en el inciso v) del artículo 37° de la ley citada, solo aplica a participaciones en las utilidades que se acuerden de manera voluntaria; que por error contabilizó en la Cuenta 73, descuentos recibidos de proveedores del

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

1



Tribunal Fiscal

Nº 09520-3-2012

exterior, respecto de los que presentó como sustento las notas de créditos recibidas; y que la apelada incurre en error por cuanto la Resolución de Multa Nº 012-020-008157 ya ha sido cancelada y no ha sido materia de impugnación.

Que la Administración señala que efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por concepto de gratificaciones extraordinarias no aceptadas tributariamente, intereses sobre préstamo no sustentado tributariamente, provisión por vacaciones no pagadas, participación de utilidades no pagadas antes del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y por omisiones en los pagos a cuenta de los meses de enero a marzo, junio y diciembre de 2001; que no corresponde merituar las pruebas presentadas el 14 de julio de 2003 por cuanto no fueron exhibidas en la fiscalización, siendo además que los flujos de caja no acreditan por sí mismos la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 156º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo Nº 953, las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, por lo que corresponde verificar si la Administración realizó las acciones dispuestas por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01421-8-2011.

Que al respecto conviene indicar, que mediante la citada resolución, este Tribunal declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia Nº 0150140006096 de 29 de marzo de 2007 (folios 852 a 879) al considerar que "...de la revisión de la apelada se advierte que, conforme alega la recurrente, la Administración omitió pronunciarse respecto a los medios probatorios que presentó mediante escrito de 14 de julio de 2003"...."vinculados al extremo de la reclamación referido al reparo por intereses de préstamos no sustentados tributariamente, a pesar de haber hecho referencia a la presentación del mencionado escrito"; por lo que ordenó que la Administración emita pronunciamiento sobre el extremo omitido, así como respecto de los demás extremos de la reclamación interpuesta por la recurrente.

Que en cumplimiento a la citada resolución, la Administración ha emitido la Resolución de Intendencia Nº 0250140014498/SUNAT (folios 1028 a 1049), en la cual se ha pronunciado, entre otros aspectos, sobre el punto omitido en la Resolución de Intendencia Nº 0150140006096, debiendo acotarse al respecto que la nulidad e insubsistencia declarada, se sustentó en el hecho que la citada resolución no se había pronunciado sobre los medios probatorios presentados, en el sentido de si ellos resultaban o no pertinentes, y según el caso, sobre su validez para efecto de acreditar el dicho de la recurrente, sin que se hubiera ordenado merituar directamente la citada documentación ni disponer que la Administración definiera la procedencia del reparo sobre la base del análisis del flujo de caja adjuntado.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Cartas de Presentación Nº 020011052430-1-SUNAT y 020011052430-2-SUNAT y Requerimiento Nº 127418 (folios 332, 391 y 392), se inició el procedimiento de fiscalización a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos de enero a diciembre de 2001; emitiendo como resultado las Resoluciones de Determinación Nº 012-03-0002525 y 012-03-0002526 y las Resoluciones de Multa Nº 012-02-0008156, 012-02-0008157, 012-02-0008166 a 012-02-0008170 (folios 557 a 566, 583 a 586 y 696), entre otras², al efectuar los siguientes reparos por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001: a) Gratificación extraordinaria no aceptada tributariamente; b) Intereses sobre préstamo no sustentado tributariamente; c) Provisión por vacaciones no pagadas; d) Participación de utilidades no pagadas antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001; e) Diferencia entre la base de cálculo de los pagos a cuenta de los meses de enero, febrero, marzo, junio y diciembre de 2001 y los ingresos consignados por la recurrente en las declaraciones juradas mensuales del Impuesto a la Renta no sustentados; y giró las Resoluciones de Multa Nº 012-02-0008156, 012-02-0008157 y 012-02-0008166 a

² Las Resoluciones de Determinación Nº 012-03-0002527 a 012-03-0002530 y las Resoluciones de Multa Nº 012-02-0008158 a 012-02-0008165 fueron dejadas sin efecto en la instancia de reclamaciones.

2



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

012-02-0008170, por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario³.

Gratificación Extraordinaria no aceptada tributariamente

Que de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002525 y su Anexo 5 (folios 707 a 710), se tiene que la Administración reparó el gasto por concepto de gratificaciones extraordinarias ascendentes a la suma total de S/. 250 000,00, al no cumplir el criterio de generalidad a que hace referencia el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, a fin de establecerse la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; precisándose en su inciso I), que en consecuencia, eran deducibles 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, siendo que estas retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte, la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo, entre otros.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 000898-4-2008 y 011321-3-2007, entre otras, que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad; que asimismo ha establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 00029-3-2003 y 003786-4-2007, que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos en la tercera disposición final de la Ley N° 27356.

Que mediante el Requerimiento N° 92229 de 27 de febrero de 2003 (folios 229 y 237), se solicitó acreditar con documentación fehaciente, que los importes cargados como gastos por concepto de Gratificación Extraordinaria en las Cuentas N° 9420507 y 9520507 el 31 de diciembre del 2001, ascendentes a S/. 250 000,00 eran necesarios para producir la renta y/o mantener la fuente generadora de la renta gravada; que en respuesta a ello, (folio 236), la recurrente entregó copia del Libro Diario del mes de diciembre 2001, en donde constaba el asiento contable por gratificación extraordinaria, la Planilla de Sueldos y Salarios del mes de diciembre de 2001 y las boletas de pago de los trabajadores beneficiarios, entre otra documentación (folios 185 a 187 y 216 a 225); y en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento N° 92229 (folio 236) la Administración dejó constancia que la recurrente no demostró la relación de causalidad, en

³ Según se deja constancia en la apelada los reparos por ACM de la Revaluación voluntaria no aceptada tributariamente, REI de la Revalorización voluntaria no aceptado tributariamente, y Exceso de remuneración de directorio fueron aceptados por la recurrente, quien acreditó el pago de la deuda no impugnada (folio 1043). Adicionalmente en cuanto al reparo por provisión de cobranza dudosa no sustentada, la recurrente no expone ni sustenta argumento alguno para desvirtuarlo en cuanto a la parte que mantiene la apelada.



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

la medida que no cumplió con los criterios de generalidad, necesidad y normalidad de conformidad con la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Que mediante escrito de 2 de mayo de 2003, la recurrente manifestó que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a sus trabajadores cumplen con el criterio de generalidad, en la medida que fueron otorgadas a trabajadores que siendo funcionarios de su empresa, ejercían cargos ejecutivos o de alta responsabilidad; y que si bien también fueron otorgadas a otros trabajadores cuyos cargos no cumplían con el standard por el cual se dispuso su pago, no obstante el gasto es deducible, al haber efectuado y pagado las retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría por la mayor remuneración otorgada a dichos trabajadores; sin perjuicio de indicar que la Administración debió repararle, en todo caso, la parte que corresponde a dicha asignación (folios 507 y 508).

Que de la copia del Libro de Planillas, de los recibos de pago y del Informe General que obran en autos (folios 185 a 187, 216 a 224, 426 y 427), se advierte que los empleados que recibieron las gratificaciones extraordinarias se desempeñaban en la empresa con los cargos que se detallan a continuación:

Empleado	Cargo	Sueldo	Remuneración Total del período	Gratificación Extraordinaria	Total de Ingresos
Juan Nakamatsu Nakamatsu	Presidente	1 850,50	1 900,00	10 000,00	11 900,00
Víctor Miyagusuku Miyagusuku	Director Gerente	6 950,27	7 350,00	50 000,00	57 350,00
Juana Nakamatsu Nakamatsu	Gerente de Información	6 018,05	6 300,00	30 000,00	36 300,00
Julio Miyagusuku Miagui	Vendedor	3 577,78	3 700,00	40 000,00	43 700,00
Margarita Nakajuro Oshiro	Secretaria	339,90	410,00	15 000,00	15 410,00
Héctor Orlando Sugai Shigemoto	Gerente Financiero	4 104,08	4 300,00	40 000,00	44 300,00
Juan Pedro Hernández Huamán	Contador	1 659,00	1 700,00	25 000,00	26 700,00
Rosa Inés Miyagusuku Miagui	Secretaria de Importación	1 759,00	1 800,00	40 000,00	41 800,00
En Nuevos Soles (S/.)			TOTAL	250 000,00	

Que asimismo, se advierte que si bien los montos otorgados denominados "gratificaciones extraordinarias" fueron otorgados a gran parte de su plana directiva, no obstante se aprecia que también fueron entregados a algunos empleados que se desempeñaban en otras áreas de la empresa (folios 426 y 427); por lo que no se encuentra acreditado en autos que el referido gasto, cumplía con el criterio de generalidad a que se refiere la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356, toda vez que dichas sumas detalladas en el cuadro precedente, no fueron entregadas en función a características similares del cargo o puesto que desempeñan los empleados que lo percibieron, y en tal sentido, procede mantener este reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido que se incurre en error de apreciación al considerar que los cargos de "administrador" y "jefe de planta" presentan condiciones similares a los cargos de alta dirección; cabe indicar que al haber sido otorgadas las gratificaciones a empleados que desempeñaban cargos no similares conforme con lo expuesto en el cuadro precedente, dicho alegato carece de relevancia.

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente, el reparo al gasto para fines del Impuesto a la Renta se circunscribe al hecho que la erogación efectuada bajo el rubro "gratificaciones extraordinarias" no cumplía con los requisitos legales para su deducibilidad para efecto del Impuesto a la Renta, y en tal sentido, no corresponde que se adicione únicamente los importes que se atribuyen a las personas que se encuentran excluidas dentro del grupo que si cumplen con el criterio de generalidad.

Intereses sobre préstamo no sustentado tributariamente

Que mediante la Resolución de Determinación N° 012-03-0002525 y su Anexo N° 6, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (folios 603 a 609), la Administración reparó gastos financieros contabilizados en las Cuentas 9670102 y 9670103, por concepto de intereses sobre préstamos otorgados por accionistas y terceros, al no haber cumplido la recurrente con acreditar con documentación fehaciente el destino de dicho préstamo y no haber exhibido los comprobantes de pago que sustentan los gastos efectuados



Tribunal Fiscal

Nº 09520-3-2012

conforme lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT y el inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en la ley.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 01596-3-2003, que bajo el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello con criterios de razonabilidad y proporcionalidad así como el "modus operandi" de la empresa; que asimismo en la Resolución Nº 02792-4-2003 ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten sus registros contables sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas; que este criterio ha sido complementado con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01317-1-2005, que refirió que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que para efecto del sustento resultaba necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas; que en la Resolución Nº 00261-1-2007, este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) Que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) Que los gastos financieros deben acreditarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Que los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que conforme con las normas sobre la materia y los criterios establecidos por este Tribunal antes citados, a fin de permitir la deducción de gastos financieros, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los financiamientos, y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos.

Que de autos se observa que mediante Anexo 2 del Requerimiento Nº 92423, (folios 291 y 300), se solicitó sustentar por escrito y con documentación fehaciente el gasto contabilizado en la Cuenta Nº 9670102 "Intereses de préstamo de accionista" siendo que para tal efecto debería exhibir los contratos por los préstamos recibidos, los extractos bancarios, la acreditación de los préstamos y la necesidad de los mismos por la suma de S/. 520 065,12; siendo que del Anexo 2 al resultado del referido requerimiento, se dejó constancia que la recurrente no sustentó documentariamente lo solicitado, por lo que mediante el Requerimiento Nº 92235 (folios 180 y 184), se reiteró que sustentará el gasto contabilizado en la cuenta referida y de la Cuenta Nº 9670103 "Intereses Préstamo de Terceros", correspondiente a diciembre 2001 y cuya suma total era de S/. 630 988,48; que del Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento antes citado (folio 182), la Administración dejó constancia que la recurrente dando respuesta a lo requerido, indicó que la observación se relacionaba con la provisión de intereses por préstamos realizados por accionistas y terceros, habiendo exhibido los contratos por los préstamos recibidos, Listado con los movimientos de las Cuentas Nº 4690203 y 4690209, así como el Resumen por Cuentas de Caja y Bancos.

Que mediante escrito de 2 de mayo de 2003 (folios 503 a 506), la recurrente manifestó que cumplió con acreditar que los fondos obtenidos en calidad de mutuo fueron utilizados como capital de trabajo, para realizar pago de retribuciones al personal y a proveedores, así como solventar gastos administrativos,

5



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

entre otros; y que cumplió con efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta de segunda categoría por los préstamos otorgados, que la no exhibición de los comprobantes de pago que sustenten el pago de intereses, no impedía la deducción del gasto, al tratarse de un requisito meramente formal, y que no obstante ha cumplido con subsanar tal situación, al haber los mutuantes emitido tardíamente los comprobantes de pago.

Que de autos se advierte, que parte de los financiamientos obtenidos por la recurrente tuvieron como sustento los préstamos otorgados por los accionistas Juan Nakamatsu Nakamatsu, Víctor Migayusuku Migayusuku y Manuel Nakamatsu Nakamatsu, que constan registrados en el Libro Diario de diciembre 2001 y Resumen por cuenta Caja y Bancos que corresponde al período de enero a diciembre de 2001, entre otros registros contables (folios 171 y 174 a 179); y que la recurrente adjuntó copia de los contratos de mutuo de fechas 1 de febrero y 1 de marzo de 2001; que de la revisión de la documentación probatoria ofrecida en fiscalización, se advierte que éstos se encuentran orientados a demostrar la existencia de operaciones de endeudamiento, su registro contable, amortizaciones y pago de intereses, entre otros, es decir, el origen o ingreso de los recursos provenientes de los financiamientos que generaron las cargas financieras materia de reparo, sin embargo, no se advierte que hubiese sustentado documentariamente que los recursos obtenidos hayan sido utilizados en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente, limitándose solo a señalar que las sumas provenientes de los financiamientos fueron destinados como capital de trabajo, para realizar pago de retribuciones al personal y a proveedores, así como solventar gastos administrativos, entre otros.

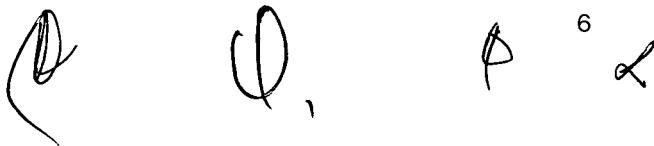
Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los gastos financieros contabilizados en las Cuentas 9670102 y 9670103, cumplen con el principio de causalidad o estuvieron relacionados con las actividades comerciales realizadas por la recurrente; corresponde mantener el reparo materia de autos, y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que respecto de lo señalado por la recurrente en el sentido que debe considerarse la realidad económica de la operación y aceptarse el gasto reparado, no debiendo condicionarse la deducción a una formalidad como es la emisión del comprobante de pago, cabe reiterar que a efecto de la deducción de intereses por préstamos, es necesario contar con documentación que acredite que dicho préstamo haya sido destinado a operaciones vinculadas a la generación de rentas o al mantenimiento de su fuente, lo que no aconteció en el caso de autos, por lo que corresponde desestimar tal alegato; sin perjuicio de mencionar que los criterios vertidos en las resoluciones citadas tampoco desvirtúan la procedencia del reparo practicado en el presente caso.

Que en cuanto a las pruebas adjuntadas a su escrito de 14 de julio de 2003 (folios 755 a 757), que acreditan la necesidad del gasto materia de reparo, en especial en cuanto al "Flujo de Caja", se advierte de la documentación remitida por la recurrente que si bien adjuntó en folios 751 y 753 el "Flujo de Caja" del ejercicio 2001, no obstante del mismo no se aprecia una fecha de preparación, que se haya identificado a la persona que lo elaboró, ni consta rubricado por el área encargada o el funcionario responsable; razón por la cual no corresponde que sea meritudo en esta instancia, por cuanto las citadas omisiones restan fehaciencia a su contenido, sin perjuicio de mencionar que tampoco adjuntó documentación adicional a éste, que permita concluir que los financiamientos hayan sido utilizados para realizar pagos a sus proveedores, cubrir gastos administrativos, así como que se hayan empleado en sus operaciones ordinarias o capital de trabajo, entre otros; esto es, que se hayan destinado a la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta.

Provisión por vacaciones no pagadas

Que del Anexo 3 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002525 (folios 603 a 609), se aprecia que se reparó la provisión por vacaciones contabilizadas en las "Cuentas 9420601, 9520601, 9120601 y 9120602", ascendente a S/. 54 764,74 debido a que la recurrente no cumplió con su pago antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, así como tampoco cumplió con efectuar la retención y pago al fisco por dicha provisión (folios 1035 a 1037).

 6



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

Que la recurrente reconoce (folios 1098 a 1100), que no era posible tal deducción; no obstante, alega que corresponde la inaplicación de intereses y sanciones conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04123-1-2006; resultando incorrecto que la Administración sólo haya tomado en cuenta dicho criterio respecto de las vacaciones devengadas, cuando correspondía haberlo efectuado por el total de vacaciones provisionadas.

Que este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005 de 16 de diciembre de 2005, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con el carácter de precedente de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Que asimismo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04123-1-2006, que constituye igualmente precedente de observancia obligatoria se señaló que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses ni sanciones por la incorrecta determinación y pago del Impuesto a la Renta generado por la interpretación equivocada del inciso j) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto al tratamiento de las remuneraciones vacacionales.

Que al respecto esta última resolución consideró que el Tribunal Fiscal mediante su Resolución N° 07719-4-2005, aclaró dos aspectos relacionados al tratamiento tributario de la remuneración vacacional para efecto de su deducción como gasto del Impuesto a la Renta: (i) que el inciso v) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF (en adelante la Ley del Impuesto a la Renta), que exige el pago de las rentas de quinta categoría, entre otras, para que proceda su deducción, no es de aplicación a los otros gastos cuya deducción se regula en los otros incisos del mismo artículo y, (ii) que la deducción de las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, no están incluidas el inciso j) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta que alude a beneficios sociales, por lo que su deducción se sujeta a lo previsto en el inciso v) del mismo artículo y, en consecuencia, procede exigir el pago como requisito para su deducción; y que al tratarse de una "aclaración" acerca del tratamiento tributario de la remuneración vacacional para efecto del Impuesto a la Renta, tema respecto del cual existía dualidad de criterio; procede eximir de intereses y sanciones a aquellos deudores tributarios que en aplicación de la interpretación incorrecta de los alcances del inciso j) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, hubieran deducido para efecto del Impuesto a la Renta, remuneraciones vacacionales devengadas pero impagas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Que de acuerdo con los criterios jurisprudenciales mencionados, se tiene que la no aplicación de intereses y sanciones se encuentra referida a la deducibilidad del gasto por remuneraciones vacacionales que, no obstante haberse devengado, no hubieran sido pagados dentro del plazo previsto en el citado inciso v); siendo además que respecto al gasto por la remuneración vacacional, este Tribunal ha señalado en reiterados pronunciamientos como las Resoluciones N° 4897 de 24 de noviembre de 1969 y 603-2-2000, que en aplicación del principio del devengado resulta deducible la provisión por los dozavos correspondientes a los meses trabajados en el año.

Que, de folios 1035 y 1036/reverso se advierte que la Administración desconoce la deducción de las provisiones por vacaciones no pagadas dentro del plazo establecido por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y establece la aplicación de intereses respecto del monto de vacaciones no devengadas, cuya suma asciende a S/. 40 486,80; mientras que respecto a las vacaciones devengadas refiere que resulta aplicable el criterio vertido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04123-1-2006.

Que de acuerdo con lo expuesto precedentemente, corresponde revocar este extremo de la apelada, a efecto que la Administración reliquide el importe del reparo, tomando en cuenta que lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04123-1-2006 no ha excluido ni diferenciado a aquellas remuneraciones

7



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

vacacionales que, igualmente se hubieren devengado en razón a los dozavos correspondientes a los meses trabajados en el año.

Participación en las utilidades no pagadas antes de la declaración anual del Impuesto a la Renta

Que del Anexo 3 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002525 (folios 603 a 609), se aprecia que la Administración reparó la deducción de la participación de utilidades del ejercicio 2001, ascendente a S/. 105 222,00 por no haber la recurrente cancelado dicho importe hasta la fecha de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, ni haber efectuado la retención correspondiente, de acuerdo con lo previsto por el inciso v) del artículo 37° y el artículo 71° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el Decreto Legislativo N° 892 que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, refiere en su artículo 2° que la participación se efectuaría mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7° y 10° que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en el decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta⁴, prescribe 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, entre los que se encuentran, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, los que 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.

Que por su parte, el inciso q) del artículo 21° del reglamento de dicha ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, precisa que la condición establecida en el inciso v) del artículo 37° de la ley 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 a que se refiere el segundo párrafo del artículo 71° de la ley⁵.

Que de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 71° de la referida ley, tratándose de personas jurídicas, la obligación de retener el impuesto correspondiente a las rentas indicadas en el inciso a) - entre otras, las rentas de quinta categoría - siempre que fueran deducibles para efecto de la determinación de su renta neta, surgirá 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 otro lado, según la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945 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 N° 892, inclusive, tendrá los siguientes efectos tributarios: 1) No genera intereses ni sanciones por obligaciones sustanciales y formales vinculadas a la situación antes señalada, y; 2) No origina la presentación de declaraciones rectificatorias por períodos tributarios que se encuentren relacionados a dicha participación en las utilidades; agregando que esta disposición no será aplicable para efectos de la deducibilidad del gasto de las rentas de tercera categoría.

⁴ Inciso incorporado por el artículo 6° de la Ley N° 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.

⁵ Según el cual son agentes de retención, entre otros, las personas que paguen o acrediten rentas consideradas de segunda y quinta categoría.



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

Que, asimismo, la citada norma dispuso la extinción de 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 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto este Tribunal en las Resoluciones N° 02675-5-2007, 6323-1-2010 y 017876-10-2011 ha interpretado que la deducción de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa se encuentra incluida en el citado inciso v) del artículo 37°, conforme fluye de la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945.

Que de las normas y del criterio jurisprudencial antes citados 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 de lo actuado se advierte que mediante el Requerimiento N° 92423, notificado a la recurrente el 12 de febrero de 2003 (folios 292 y 300), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente el rubro de distribución legal de la renta por S/. 105 222,00 consignado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, indicándose en los resultados del citado requerimiento, que la Administración reparó la deducción por dicho concepto, al haber sido cancelada en forma posterior al vencimiento del plazo de la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta, esto es, en mayo de 2002.

Que en efecto de folios 277 a 281, se aprecia que el pago por concepto de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa fue realizado los días 2, 3 y 13 de mayo de 2002 (según consta en la copia del Comprobante de Caja de 3 de mayo de 2002, Cheque N° 868 de 13 de mayo de 2002 y Estado de Cuenta Corriente del Banco de Crédito correspondiente a la cuenta N° 194-0159690-0-29 de mayo 2002).

Que adicionalmente, no se advierte de autos –tal como la propia recurrente admite- que se hubiera cumplido con practicar la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría correspondiente, por lo que debe mantenerse este reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que es del caso indicar que la excepción prevista en la normatividad del Impuesto a la Renta, respecto de la deducibilidad del concepto materia del presente reparo, se refiere a la retención practicada, y en este sentido, resulta indiferente que existiera o no la obligación de llevarla a cabo.

Que respecto al alegato referido a que el artículo 6° del Decreto Legislativo N° 892, establece que la participación en las utilidades debe ser distribuida dentro de los 30 días naturales siguientes al vencimiento del plazo señalado por las disposiciones legales, para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, por lo que al ser dicha norma de carácter especial debe primar sobre lo dispuesto por la Ley que regula este tributo; cabe anotar que el citado artículo establece un plazo máximo a efecto que los empleadores cumplan con sus obligaciones de carácter laboral, esto es, de pagar a los trabajadores sus utilidades de la empresa, siendo que el segundo párrafo del citado artículo establece que vencido dicho plazo se genera intereses moratorios; sin embargo para fines tributarios la norma especial es la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo inciso v) del artículo 37° condiciona la deducibilidad al pago realizado 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, lo que no sucedió en el caso de autos; siendo importante anotar que, conforme con la modificación introducida a la Ley del Impuesto a la Renta por el Decreto Legislativo N° 945, se extrae que el tratamiento normativo en el caso de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, ha sido la de incluirla en el mencionado literal v), tal como ha dejado indicado este Tribunal en



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

reiterados pronunciamientos, tales como los contenidos en las Resoluciones N° 02675-5-2007 y 020227-10-2011.

Que finalmente, y en aplicación de lo dispuesto por la Octava Disposición Transitoria y Final del Decreto Legislativo N° 945 la Administración deberá excluir los intereses que se hubieran originado 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 37° de la Ley de Impuesto a la Renta.

Diferencias entre pagos a cuenta declarados e ingresos anotados en el Libro Mayor

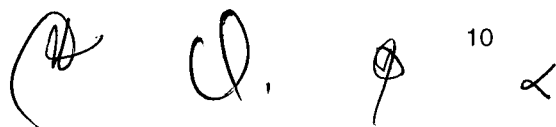
Que conforme se explica en la Resolución de Determinación N° 012-03-0002526 (folios 599 a 602) y en el Anexo 03 al Resultado del Requerimiento N° 00092223 (folio 249), se procedió a reparar las diferencias en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, según cuentas de ingresos de la Clase 7 del Libro Mayor y los importes declarados, los que no fueron sustentados por la recurrente; que indica que respecto de lo argumentado en el sentido que los ingresos anotados en la Cuenta 73 corresponden a un descuento obtenido de proveedores del exterior, y que por tanto no son ingresos gravables (dado que se trata de descuentos otorgados y no descuentos obtenidos) no desvirtúa la observación planteada, puesto que no existe la diferenciación que alega; que de otro lado no se acredita documentariamente, el origen de los “descuentos obtenidos”, al no probarse como se pactó la importación, la manera en que se fijaron los precios y la razón por la que posteriormente se otorga un descuento, no observándose tampoco la secuencia de los registros contables efectuados por la compra (costo) y posterior reversión de la Cuenta 74 – Descuentos Obtenidos; y que el total de los ingresos obtenidos en el mes son los montos observados incluyendo la cuenta de Ingresos 73.

Que en el presente caso, se tiene que la Administración atribuye la existencia de ingresos omitidos de declarar para fines de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, los que según se verifica no corresponderían a una determinación practicada sobre base presunta, sino sobre base cierta; y en este sentido corresponde establecer si en efecto, la recurrente obtuvo ingresos que debieron ser considerados para la cuantificación de sus anticipos del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso materia de autos, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, siendo que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados; estableciéndose además que el ingreso neto resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que por su parte, el artículo 85° de la misma ley establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas establecidos (coeficiente o porcentaje), precisando además que se consideran ingresos netos al total de ingresos gravables, de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a las costumbres de la plaza.

Que conforme la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 2 Existencias, el costo de adquisición de las existencias comprenden el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (no recuperables por la empresa ante las autoridades fiscales), los costos de transportes, manipuleo, y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios; y los descuentos y bonificaciones mercantiles y otras partidas similares se deducen para determinar el costo de adquisición; siendo además que este Tribunal en las Resoluciones N° 631-2-1998 y 012194-3-2009, han señalado que los descuentos del proveedor constituyen un menor precio al pagado o por pagar en la compra y por su naturaleza intrínseca no son ingresos sino una reducción al costo de adquisición.

 10



Tribunal Fiscal

N° 09520-3-2012

Que de otro lado, obran en autos diversas notas de crédito emitidos por proveedores del exterior, así como copias de folios del Registro de Compras de diversos períodos del 2001 (folios 434 a 457), mediante las cuales la recurrente acredita la fehaciencia de los descuentos recibidos; respecto de los cuales la Administración indica que ha verificado que existe correspondencia entre lo anotado en el Registro de Compras y el Libro Mayor, pero no en la declaración anual del Impuesto a la Renta, por lo que los ingresos constituyen “ingresos provenientes de terceros” y por tanto gravables como rentas de tercera categoría; y que no se ha señalado el origen de los descuentos, la forma en que se pactó la importación, en que se fijaron los precios, y las causas por las que se otorgaron.

Que al respecto, y contrariamente a lo argumentado por la Administración no se aprecia que ésta haya sustentado que los descuentos recibidos de sus proveedores, tengan la naturaleza de un ingreso que deba formar parte de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, y que no corresponda a un menor costo de adquisición; siendo además que al haberse considerado la declaración de ingresos en defecto para fines de la cuantificación de los citados anticipos, se encontraba en la obligación de acreditar la existencia de éstos, por cuanto –tal como ya se indicó- la observación planteada corresponde a una determinación sobre base cierta.

Que en tal sentido, corresponde levantar el presente reparo al no encontrarse debidamente sustentado, y revocar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa

Que la Resolución de Multa N° 012-020-0008156 (folios 585 y 586), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, consistente en no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que tal resolución de multa se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, contenida en la Resolución de Determinación N° 012-030-002525, cuyos reparos han sido mantenidos en esta instancia, con excepción de lo señalado por la inaplicación de sanciones e intereses; por lo que corresponde resolver en igual sentido, debiendo reliquidarse el importe de la multa.

Que de otro lado, atendiendo a que las Resoluciones de Multa N° 012-02-0008166 a 012-02-0008170 (folios 557 a 566) se sustentan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, marzo, junio y diciembre de 2001 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-030-002526, y tomando en cuenta lo resuelto en esta instancia, respecto del reparo contenido en este valor, corresponde revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto los citados valores.

Que finalmente, según se aprecia de la ficha del valor de la Resolución de Multa N° 012-020-0008157⁶ (folio 1130), y tal como alega la recurrente, ésta se encuentra cancelada; lo que deberá ser tomado en cuenta por la Administración.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 6 de junio de 2012 con la asistencia de los representantes de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° 0495-2012-EF/TF que obra en autos.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota.

⁶ Girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.



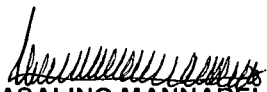
Tribunal Fiscal

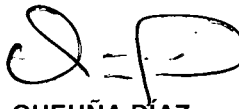
Nº 09520-3-2012

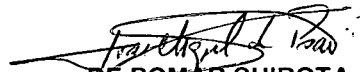
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 0250140014498/SUNAT de 30 de noviembre de 2011 en el extremo referido al reparo por diferencias entre pagos a cuenta declarados e ingresos anotados en el Libro Mayor, las Resoluciones de Multa Nº 012-02-0008166 a 012-02-0008170, debiendo dejarse sin efecto tales valores, y en cuanto a la inaplicación de intereses y sanciones respecto del reparo por provisión por vacaciones no pagadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene; debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
DPSH/BV/CG/ra.