



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

EXPEDIENTE Nº : 14938-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de noviembre de 2013

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia Nº 025-014-0006331/SUNAT de 28 de marzo de 2007 emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 022-003-0000018, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y la Resolución de Multa Nº 022-002-0000031, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Carta de Presentación Nº 030021471720-1-SUNAT y el Requerimiento Nº 00183108 (fojas 558 y 566), notificados el 22 de mayo de 2003, la Administración inició a la recurrente la fiscalización de sus obligaciones tributarias correspondientes al ejercicio 2001.

Que en la referida fiscalización la Administración efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (foja 570) por concepto de gastos ajenos al giro del negocio vinculados al contrato de arrendamiento financiero de un bien inmueble¹, exceso de remuneraciones a los directores e ingresos no declarados, emitiendo la Resolución de Determinación Nº 022-003-0000018 por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y la Resolución de Multa Nº 022-002-0000031 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario².

Que en este sentido, corresponde determinar si los anotados reparos se encuentran arreglados a ley.

Gastos vinculados al contrato de arrendamiento financiero

Que del Anexo Nº 01 de la Resolución de Determinación Nº 022-003-0000018 (foja 973) se advierte que la Administración formuló reparos por gastos vinculados al contrato de arrendamiento financiero del inmueble ubicado en avenida Santa Rosa Nº 178, Urbanización Santa Angélica - Ate, específicamente por los intereses de las cuotas mensuales (S/. 30 862,08), la depreciación del inmueble (S/. 25 309,94) y el reembolso de tributos municipales y otros intereses (S/. 11 089,34), tal como se detalla en el Anexo Nº 01 del resultado del Requerimiento Nº 00126617 (fojas 529 y 530), citando como base legal al primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹ Específicamente, intereses de las cuotas de arrendamiento financiero, otros intereses y reembolsos y depreciación (fojas 936 a 943).

² Adicionalmente la Administración efectuó otros reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (foja 726): (i) Gastos personales y ajenos al giro del negocio; (ii) Gastos de viaje al exterior; (iii) Castigo de cuentas por cobrar sin la provisión respectiva; (iv) Gastos del ejercicio posterior; (v) Activo fijo cargado a gasto; (vi) Gastos no sustentados con la respectiva documentación; (vii) Comprobantes de pago a nombre de terceros; (viii) Gastos sustentados con documentos que no reúnen los requisitos y características mínimas establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago; (ix) Gastos ajenos al giro del negocio (distintos a los gastos vinculados al contrato de arrendamiento financiero materia de análisis); (x) Remuneraciones al directorio no canceladas en el plazo de ley; y (xi) Gastos por operaciones no fehacientes. Cabe precisar que los anotados reparos no han sido materia de cuestionamiento por parte de la recurrente en la etapa de apelación.



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que respecto del reparo bajo análisis la recurrente señala lo siguiente:

- El auditor reparó los gastos relacionados al inmueble ubicado en la avenida Santa Rosa Nº 178, Urbanización Santa Angélica, Ate, pese a que la causalidad de dichas erogaciones se encuentra sustentada con el contrato de arrendamiento financiero celebrado con Crédito Leasing S.A., conforme la Escritura Pública de 20 de febrero de 2001.
- El inmueble en cuestión fue contabilizado como un activo fijo de la empresa en aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y el artículo 6º de la Ley Nº 27394.
- Según el artículo tercero del citado contrato, el objeto es dedicar el inmueble en cuestión a las actividades propias del giro del negocio, específicamente, destinarlo como almacén y oficinas administrativas y de contabilidad, y que en este sentido existe un impedimento de carácter contractual para utilizar dicho inmueble a otros fines.
- De acuerdo con el anotado contrato los riesgos y obligaciones sobre el referido inmueble le corresponden a la empresa en su calidad de arrendataria, lo cual resulta acorde al principio de causalidad.
- El acto jurídico celebrado con Crédito Leasing S.A. no puede ser desconocido, salvo la existencia de prueba en contrario, a la vez que invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 478-3-97, según el cual de existir un contrato de por medio corresponde a la Administración la probanza, ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1361º del Código Civil.
- El hecho que el inmueble se encuentre en acondicionamiento, en construcción o deshabitado temporalmente no significa que no esté destinado a las operaciones propias de la empresa.
- Según el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 07255-1-2002 en el caso de bienes entregados en arrendamiento financiero la depreciación se aplica desde el momento en que se cancela la primera cuota y no por el método de la vida útil.

Que la Administración señala lo siguiente:

- Reparó los gastos relacionados al anotado inmueble por intereses de las cuotas de arrendamiento financiero, depreciación de inmueble objeto de arrendamiento financiero y reembolso de tributos municipales y otros intereses, al tratarse de gastos ajenos al giro del negocio puesto que la recurrente no sustentó la relación de causalidad con las rentas gravadas.
- La recurrente no acreditó en el procedimiento de fiscalización que en la dirección del anotado local se ubicara el almacén de la empresa, precisando que los dos inmuebles declarados como tales tienen direcciones distintas a aquél; además, las guías de remisión emitidas y recibidas y el Registro Auxiliar de Control de Inventario Permanente reflejan movimientos de bienes entre los diferentes locales declarados del contribuyente mas no respecto del local materia de cuestionamiento, no habiéndose presentado tampoco la correspondiente Licencia de Funcionamiento Municipal, de modo que no se encuentra acreditado que tal inmueble fuera utilizado en la generación de rentas gravadas o para mantener la fuente productora de renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento Nº 00126617 y sus anexos, notificados el 1 de julio de 2003 (fojas 548 y 554), se comunicó a la recurrente que se habían observado gastos ajenos al giro del negocio relacionados al contrato de arrendamiento financiero del inmueble ubicado en avenida Santa Rosa Nº 178, Urbanización Santa Angélica - Ate, celebrado con la empresa Crédito Leasing S.A., por lo que se le solicitó sustentar su vinculación con la fuente generadora de rentas de tercera categoría, así como su necesidad y destino.

Que en escrito de respuesta de 12 de julio de 2003 (fojas 499 y 500), la recurrente manifiesta que el inmueble en referencia se encuentra contabilizado como activo fijo de la empresa; que según el



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

contrato de arrendamiento financiero su finalidad fue dedicarlo a la construcción de un almacén de mercaderías y una pequeña parte para las oficinas de contabilidad, sin embargo, el lento desarrollo del negocio no le ha permitido aún el acondicionamiento del almacén; que pese a ello durante algunos meses del año 2001 dicho local fue utilizado como almacén pero tuvo que ser desocupado temporalmente por la falta de seguridad y para efectuar refacciones; y que tan pronto se cuente con el financiamiento se procedería a la construcción para ponerlo en condiciones óptimas. Añade que respecto de este contrato se han deducido gastos por intereses de las cuotas de arrendamiento financiero, por la depreciación del inmueble aludido y por el reembolso de tributos municipales.

Que en el resultado del Requerimiento N° 00126617 y su Anexo N° 01, cerrado el 25 de julio de 2003 (fojas 529, 539 y 540), se dejó constancia que la recurrente exhibió los Comprobantes de Pago 101 N° 0002477, 0003094, 0003706, 0004302, 0004896, 0005489, 0006086 y 0006675 emitidos por Crédito Leasing S.A. por cuotas del arrendamiento financiero del inmueble ubicado en avenida Santa Rosa N° 178, Urbanización Santa Angélica - Ate, cuyos intereses ascienden a un importe total de S/. 30 862,08; que no ha demostrado que en dicho local se ubicara el almacén de la empresa dado que ésta había declarado ante la SUNAT que sólo tenía 2 almacenes sitios en calle Felipe Santiago Salaverry N° 326 – San Luis y en calle René Descartes N° 171, Urbanización Santa Raquel – Ate; que en las guías de remisión emitidas y recibidas, y en el Registro de Auxiliar de Control de Inventario Permanente se reflejan movimientos entre los diferentes locales declarados de la recurrente mas no del referido local, siendo además que tampoco se presentó la Licencia de Funcionamiento emitida por la municipalidad; por tanto, no se acreditó que aquél fuese utilizado en la generación de rentas gravadas o para mantener la fuente productora de renta.

Que agrega que por este mismo motivo se repara el gasto por depreciación del referido inmueble por el monto de S/. 25 309,94, y los Comprobantes de Pago 102 N° 000146 y 000347 y la Nota de Débito 102 N° 000002 emitidas por Crédito Leasing S.A. por reembolso de tributos municipales y otros intereses, que suman un total de S/. 11 089,34 (fojas 529, 535 y 536).

Que de lo señalado se advierte que los reparos cuestionados en este extremo se encuentran referidos a: i) La depreciación del inmueble, ii) Los intereses del financiamiento, y iii) El reembolso de tributos municipales y otros intereses, gastos efectuados en el marco del contrato de arrendamiento financiero suscrito entre la recurrente y Crédito Leasing S.A.

Que en cuanto al reparo a la depreciación del inmueble materia de arrendamiento financiero, el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, según texto vigente al caso de autos, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por ley.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356 precisó, en relación con el principio de causalidad, que para determinar que los gastos a que se refiere el artículo 37° antes citado sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberían 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 y generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que son gastos deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que por su parte, el inciso c) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que las depreciaciones se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas.

Que en cuanto al régimen tributario del arrendamiento financiero, según los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo N° 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado, siendo que cuando la locadora esté domiciliada en el país deberá necesariamente ser una empresa bancaria, financiera o cualquier otra empresa autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, para operar de acuerdo a ley.

Que es del caso indicar que el capítulo II del citado decreto legislativo contempla un tratamiento especial del arrendamiento financiero para fines tributarios.

Que el artículo 18° del anotado decreto legislativo, modificado por el artículo 6° de la Ley N° 27394, aplicable al caso de autos, dispone que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese orden de ideas, cabe indicar que el Decreto Legislativo N° 299 y su norma modificatoria estableció un tratamiento especial respecto del cómputo de la depreciación de los bienes dados en arrendamiento financiero; no obstante, en las Resoluciones N° 03610-1-2005, 06520-3-2010 y 16418-8-2011, entre otras, este Tribunal ha señalado que aun cuando el Decreto Legislativo N° 299 estableció un tratamiento especial respecto del cómputo de la depreciación de los bienes dados en arrendamiento financiero, respecto de los demás aspectos vinculados a dicha depreciación resulta aplicable la legislación del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que en la Resolución N° 05402-4-2010 este Tribunal señaló que la depreciación se computa a partir del mes en que los bienes son utilizados para la generación de las rentas gravadas, por lo que no resulta procedente la deducción de depreciación respecto de bienes que se encuentren en construcción (trabajos en curso) y que no hubieran participado en la producción de rentas o el mantenimiento de fuente productora de rentas.

Que por lo tanto, en aplicación del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 22° de su reglamento antes glosados, los bienes en arrendamiento financiero deben ser depreciados a partir del mes en que son utilizados en la generación de rentas gravadas, independientemente que el contrato hubiera entrado en vigencia en fecha anterior.

Que de la documentación obrante en autos se aprecia que la recurrente es una persona jurídica cuya actividad económica consiste en la venta al por mayor de productos textiles (fojas 785 y 786).

Que obra en autos copia del Testimonio de la Escritura Pública del Contrato de Arrendamiento Financiero del inmueble ubicado en avenida Santa Rosa N° 178, Urbanización Parcelación Rústica "Santa Angélica", distrito de Ate – Lima, celebrado el 8 de febrero de 2001 entre Crédito Leasing S.A. y la recurrente (fojas 286 a 299).

[Firma manuscrita] 4



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que según lo indicado en las cláusulas primera y tercera del referido contrato la recurrente recibió a su entera satisfacción en arrendamiento financiero el anotado inmueble de propiedad de Crédito Leasing S.A., obligándose a destinarlo a actividades propias de su objeto social.

Que de lo manifestado por la recurrente se tiene que el arrendamiento financiero bajo examen habría tenido como finalidad utilizar la mayor parte del inmueble como almacén de mercadería y una pequeña parte como oficinas administrativas; sin embargo, ella misma ha aceptado que no le había sido posible la construcción del almacén en cuestión por escasez de recursos económicos y que por falta de seguridad en sus instalaciones y de condiciones para prestar servicios tuvo que desocupar el inmueble temporalmente; asimismo, si bien sostiene que utilizó el referido local algunos meses del año 2001, este hecho no ha sido probado, no siendo suficiente exhibir el contrato de arrendamiento financiero, como alega la recurrente.

Que en tal sentido, no se ha acreditado que el inmueble arrendado -en su calidad de activo fijo de la recurrente- hubiera sido utilizado en la generación de rentas gravadas, por lo que no procede la deducción de la depreciación al amparo del inciso c) del artículo 22º del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo mantenerse el reparo analizado.

Que con relación a los intereses de las cuotas del arrendamiento financiero, el inciso a) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta considera deducibles 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.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 01596-3-2003, que bajo el principio de causalidad recogido en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 se 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 el criterio citado fue complementado mediante la Resolución Nº 01317-1-2005, en la que se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro Caja y Bancos, sino que era necesaria la presentación de información que acreditara su destino.

Que de acuerdo con lo indicado en el contrato de arrendamiento financiero (foja 296), la recurrente lo celebró con la finalidad de dedicar el inmueble a las actividades propias de su objeto social, específicamente para utilizar la mayor parte del local como almacén de mercadería y una pequeña parte como oficinas administrativas.

Que no obstante, conforme lo reconoce la propia recurrente, debido a razones de diversa índole no le fue posible concretar tal proyecto; en este sentido, del correspondiente Comprobante de Información Registrada (foja 44) se observa que la recurrente tuvo declarado ante la Administración sólo los almacenes ubicados en calle Felipe Santiago Salaverry Nº 326 – San Luis y en calle René Descartes Nº 171, Urbanización Santa Raquel – Ate, y no así el local ubicado en avenida Santa Rosa Nº 178, Urbanización Santa Angélica, Ate.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que a su vez, del Requerimiento N° 00126617 y su resultado se aprecia que la Administración dejó constancia que las guías de remisión emitidas y recibidas, y el Registro Auxiliar de Control de Inventario Permanente no reflejaban movimientos de mercaderías respecto del referido local ubicado en avenida Santa Rosa N° 178, Urbanización Santa Angélica, Ate, siendo además que la recurrente tampoco presentó la Licencia de Funcionamiento emitida por la municipalidad respecto de dicho inmueble, no habiéndose sustentado en consecuencia la vinculación de los gastos por cuotas de arrendamiento financiero con la generación de rentas gravadas.

Que si bien este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 11378-4-2007 que el hecho que los inmuebles no hubieran sido utilizados efectivamente, encontrándose desocupados, no puede conllevar al desconocimiento de los gastos por cuotas de arrendamiento financiero desde que resultan razonables para la consecución de los fines de la recurrente vinculados a la generación de sus rentas gravadas, siendo susceptibles de originar rentas potencialmente, considerando que se cumple con el principio de causalidad en la medida que los bienes se adquieran para ser destinados a la generación de rentas gravadas, y no a otros fines; en el caso bajo análisis el cuestionamiento de la Administración no se circunscribe únicamente a la falta de utilización del inmueble en cuestión, sino también, al cumplimiento o no del principio de causalidad, siendo que sobre el particular, conforme se aprecia de autos, en especial del Requerimiento N° 00126617 y su resultado, la recurrente no sustentó que los intereses de las cuotas del arrendamiento financiero se encontraban destinados a la obtención de rentas gravadas, no habiéndose presentado además información que acreditara el destino de tales erogaciones, es decir, que se destinaran a la producción de rentas gravadas, por lo que corresponde mantener el reparo bajo análisis, y por ende, confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al reembolso de tributos municipales y otros intereses, según se indica en el resultado del Requerimiento N° 00126617 y su Anexo N° 01 (foja 529), la Administración observó los siguientes gastos:

Comprobante de Pago o Nota de Débito	Fecha de emisión	Concepto	Importe (S/.)
CP 102 N° 0000347	22/05/2001	Reembolso por tributos municipales del año 2001 ³	8 987,74
CP 102 N° 000146	04/04/2001	Intereses propios del mes no incluidos en cronograma	2 098,22
ND 102 N° 000002	04/04/2001	Intereses moratorios y compensatorios	3,38
Total			11 089,34

Que sobre el particular, dado que la recurrente no sustentó la causalidad de las erogaciones antes detalladas, resultan aplicables las mismas consideraciones efectuadas respecto de los gastos por intereses de cuotas del arrendamiento financiero y, en ese sentido, de conformidad con lo previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosado, corresponde mantener el reparo en cuestión y confirmar la apelada en este extremo.

³ Obran en autos copias del Comprobante de Pago 102 N° 0000347 emitido por Crédito Leasing S.A. y de reportes de liquidación y del Formulario de Pago 003 N° 000875 emitidos por la Municipalidad Distrital de Ate (fojas 275 a 281), de los cuales se verifica que el "reembolso por tributos municipales" comprende el pago de Arbitrios Municipales (S/. 4 913,73) e Impuesto de Alcabala (S/. 4 051,52).



Tribunal Fiscal

N° 16706-10-2013

Exceso de remuneraciones a los directores

Que del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0000018 se advierte que la Administración formuló reparo por exceso de remuneración al Directorio por el importe de S/. 117 808,00 (foja 973), tal como se detalla en el Anexo N° 02 del resultado del Requerimiento N° 00126617 (fojas 525 y 526), consignando como base legal el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto al reparo por exceso de remuneraciones a los directores, la recurrente manifiesta lo siguiente:

- El contrato de servicios celebrado con Silveria Quispe Curillo, directora de la sociedad, consiste en efectuar los controles de inventario de la tienda y el almacén, esto es, se le encargó una tarea operativa y no de gestión, la que además no tiene ninguna relación con las funciones propias del director de una sociedad anónima.
- El director Apolinario Jiménez Valle se desempeña como gerente financiero de la empresa, función distinta a la que ejerce en el Directorio.
- El director de una empresa no se encuentra impedido de celebrar contratos con ésta, de modo que la contraprestación por las labores operativas que pudiera realizar no deben ser computadas como remuneraciones por el ejercicio de sus funciones en el Directorio, y por ende, no se aplica el tope de deducción de gastos establecido en el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración sostiene lo siguiente:

- Los directores Silveria Quispe Curillo y Apolinario Jiménez Valle han percibido rentas mediante recibos por honorarios por concepto de control de los inventarios y cobranzas, y por gestión financiera respectivamente, las que califican como remuneraciones al Directorio.
- A efectos que un pago efectuado a los socios pueda ser considerado como retribución por los servicios prestados en relación de dependencia y, por ende, renta de quinta categoría deducible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, se debe cumplir con la anotación en el Libro de Planillas, pues en caso contrario sería considerado como utilidades no distribuidas o anticipo de utilidades, no siendo deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría, conforme con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10030-5-2001.
- En este sentido, se ha verificado que los referidos directores mantenían un vínculo de subordinación con la recurrente, por lo que ésta se encontraba obligada a consignar sus retribuciones -que a su vez son trabajadores- en el Libro de Planillas, lo que no sucedió; en tal sentido, los importes que constan en los recibos por honorarios materia de cuestionamiento corresponden a retribuciones de sus directores, las cuales excedieron el límite del 6% de la utilidad comercial antes mencionada.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 00126617 y sus anexos, notificado el 1 de julio de 2003, la Administración comunicó a la recurrente que se había detectado un exceso de remuneraciones de sus directores Silveria Quispe Currillo y Apolinario Jiménez Valle, quienes emitieron diversos recibos por honorarios en el año 2001 por supervisión y control del área de ventas y por gestión administrativa respectivamente, funciones inherentes a su calidad de administradores dentro de las facultades de gestión que les otorga el artículo 172° de la Ley General de Sociedades (foja 554).

[Firma manuscrita] 7



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que en escrito de respuesta al citado requerimiento de 12 de julio de 2003 (fojas 496 y 497) la recurrente manifestó que Silveria Quispe Currillo y Apolinario Jiménez Valle tenían la calidad de directores de la empresa, sin embargo, ello no les impedía la prestación de servicios ajenos a sus funciones en el Directorio.

Que en este sentido agrega que Silveria Quispe Currillo ha prestado servicios de control de inventarios y que del mismo modo, Apolinario Jiménez Valle fue contratado como gerente financiero, y que a fin de acreditar los anotados servicios prestados, adjunta los contratos suscritos, los informes presentados y las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de Personas Naturales del ejercicio 2001.

Que en el resultado del Requerimiento N° 00126617 (foja 534) la Administración indica que los directores tienen facultades de gestión y representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto social, conforme con lo establecido en el artículo 172° de la Ley General de Sociedades y que lo antes mencionado no limita su actuar como administradores de la sociedad salvo los asuntos que deben tratarse en Junta General de Accionistas conforme a la ley o el estatuto; por lo tanto, siendo el control de los inventarios y de las cobranzas propias e inherentes al cargo encomendado a los directores, se concluye que los ingresos pagados a Silveria Quispe Currillo califican como remuneraciones al Directorio.

Que agrega que en el caso de Apolinario Jiménez Valle el cargo de gerente financiero implica la existencia de un vínculo laboral, de modo que los ingresos obtenidos calificaban como rentas de quinta categoría, y que debían encontrarse registrados en el Libro de Planillas; sin embargo, tales remuneraciones no figuran en aquél libro, por lo cual éstas calificaban como remuneraciones al Directorio.

Que en el Anexo N° 02 del resultado del Requerimiento N° 00126617 se indican los recibos por honorarios emitidos por los directores aludidos y que fueron exhibidos por la recurrente (fojas 203 a 226, 525 y 526), tal como se detalla a continuación:

Recibo por honorarios N°	Emisor	RUC N°	Concepto	Total Honorarios S/.
001 N° 0010	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	4 264,00
001 N° 0014	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	2 185,00
001 N° 0024	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	2 360,00
001 N° 0027	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	3 556,00
001 N° 0031	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	5 486,00
001 N° 0035	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
001 N° 0037	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
001 N° 0039	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
001 N° 0042	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	3 000,00
001 N° 0044	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
001 N° 0046	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
001 N° 0048	Silveria Quispe Currillo	10073457667	Supervisión y Control en el área de ventas	7 000,00
Subtotal				62 851,00
001 N° 000006	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	2 132,00
001 N° 000009	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	1 093,00
003 N° 000013	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	1 180,00
003 N° 000017	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	1 778,00
003 N° 000019	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	2 743,00
003 N° 000022	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
003 N° 000023	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
003 N° 000024	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

003 N° 000025	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
003 N° 000026	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
003 N° 000027	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
003 N° 000028	Apolinario Jiménez Valle	10074002680	Gestión Administrativa	8 000,00
Subtotal				64 926,00
Total				127 777,00

Que al respecto, el inciso m) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta, las remuneraciones que por el ejercicio de sus funciones correspondan a los directores de sociedades anónimas, en la parte que en conjunto no exceda del seis por ciento (6%) de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta.

Que el inciso l) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el exceso de las retribuciones asignadas a los directores no será deducible a efecto de la determinación del impuesto que deba tributar la sociedad.

Que con relación a las funciones del directorio como órgano de una sociedad anónima, el artículo 152° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, señala que la administración de la sociedad está a cargo del directorio y de uno o más gerentes, precisando el artículo 172° de la citada Ley que el Directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que los artículos 153° y 169° de la referida ley indican que el Directorio es un órgano colegiado elegido por la junta general, y que adopta sus acuerdos por mayoría absoluta de votos de los directores participantes, teniendo cada director derecho a un voto.

Que el artículo 179° de la mencionada ley señala que el director sólo puede celebrar con la sociedad contratos que versen sobre aquellas operaciones que normalmente realice la sociedad con terceros y siempre que se concierten en las condiciones del mercado. La sociedad sólo puede conceder crédito o préstamos a los directores u otorgar garantías a su favor cuando se trate de aquellas operaciones que normalmente celebre con terceros. Los contratos, créditos, préstamos o garantías que no reúnan los requisitos del párrafo anterior podrán ser celebrados u otorgados con el acuerdo previo del Directorio, tomado con el voto de al menos dos tercios de sus miembros. Lo dispuesto en los párrafos anteriores es aplicable tratándose de directores de empresas vinculadas y de los cónyuges, descendientes, ascendientes y parientes dentro del tercer grado de consanguinidad o segundo de afinidad de los directores de la sociedad y de los directores de empresas vinculadas. Los directores son solidariamente responsables ante la sociedad y los terceros acreedores por los contratos, créditos, préstamos o garantías celebrados u otorgados con infracción de lo establecido en este artículo.

Que según Elías Laroza⁴ la administración societaria se expresa de dos formas: de un lado por las relaciones que la sociedad debe entablar con otros agentes económicos y, de otro lado, por la acción de los distintos órganos que lo conforman. En ambas facetas, la amplitud de los actos de administración está necesariamente determinada por las atribuciones y potestades que el estatuto y la ley otorguen a los administradores. Es por ello que se dice que los administradores son órganos de representación y de gestión social y que ambas son en esencia las funciones que deben realizar. La gestión se manifiesta en las operaciones y actos que son decididos para desarrollar el objeto social y realizar la

⁴ ELIAS LAROZA, Enrique; "Ley General de Sociedades Comentada", Normas Legales SA, Trujillo, 1998, pág. 241, 250 y 316.

J. Y. e



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

actividad empresarial. La función de representación supone la adopción de actos de ejecución y de políticas y programas para desarrollar el objeto social.

Que el referido autor señala que en virtud a lo establecido por el artículo 172º de la Ley General de Sociedades el Directorio goza de las facultades de gestión y de representación legal que sean necesarias para la administración de la sociedad, las mismas que son ejercidas como órgano colegiado, atendiendo a las disposiciones de la ley y el estatuto.

Que en cuanto a las funciones inherentes de un Directorio, debe tenerse en cuenta también que según el Diccionario de Lengua Española de la Real Academia Española el director es la persona a cuyo cargo está el régimen o dirección de un negocio, cuerpo o establecimiento especial⁵ y, en ese sentido, dirigir⁶ es gobernar, regir, dar reglas para el manejo de una dependencia, empresa o pretensión; siendo que administrar⁷ es dirigir una institución, y gestión⁸ es la acción y efecto de administrar.

Que por su parte, Fernández Cartagena⁹, citando a Talledo Mazú, sostiene que la función del Directorio se relaciona con los siguientes aspectos: diseñar la política general de la empresa, vigilar que la administración ordinaria del gerente se ajuste a ley, al interés social y a los acuerdos de la junta general de accionistas y del Directorio reuniendo los niveles de eficiencia y competencia requeridos.

Que en atención al informe "Directorios y Buenas Prácticas Corporativas" elaborado por la Corporación Andina de Fomento - CAF por Langebaek Rueda, Echaiz Moreno¹⁰ señala que las principales funciones de los directorios se reducen a: 1) Orientar la estrategia y organización del negocio, 2) Nombrar a los ejecutivos principales, 3) Monitorear el desempeño de los administradores, y 4) Cuidar el cumplimiento de la política de comunicación e información con los accionistas y los demás grupos de interés; asimismo, citando a Manuel Olivencia, precisa que una de las funciones principales del Directorio es la supervisión mediante el seguimiento de los sistemas internos y de información adecuados a tal fin.

Que según Paz Ares¹¹ en organizaciones complejas –en el caso del consejo de administración¹²- lo típico es que los administradores no son administradores ejecutivos, es decir se encarguen de la función ejecutiva (o función de gestión ordinaria), sino solamente de la función deliberativa (función de supervisión) la cual se desarrolla en el seno del consejo, de manera colegiada y de forma intermitente, es decir, cuando se reúne el órgano, siendo ése el cometido inherente de este tipo de administrador y correspondiendo a este tipo de labor la retribución estatutaria correspondiente. Agrega el referido autor que cuando el consejo delega en un consejero la función ejecutiva de gestión -lo mismo cuando la delega a un tercero- está agregándole una nueva responsabilidad que hasta entonces no tenía.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 17106-5-2010 que nuestra legislación societaria en el artículo 179º de la Ley General de Sociedades legitima la contratación de directores por parte de la

⁵ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=director

⁶ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=direccion

⁷ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=gestionar

⁸ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=gestionar

⁹ FERNANDEZ CARTAGENA, Julio; "La responsabilidad solidaria de los directores y gerentes de sociedades anónimas" http://www.ipdt.org/editor/docs/07_IXJorIPDT_JFC.pdf

¹⁰ ECHAIZ MORENO, Sandra; "Los comités en el directorio de las empresas" <http://www.legisnews.com/BancoMedios/Archivos/Los%20comit%C3%A9s%20en%20el%20directorio%20de%20las%20empresas.pdf>

¹¹ PAZ ARES, Cándido; "El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos". En: Revista para el Análisis del Derecho. Barcelona, enero 2008. http://www.indret.com/pdf/522_es.pdf

¹² Según el artículo 136º de la Ley de Sociedades Anónimas de España, Ley 1564/1989, cuando la administración se confíe conjuntamente a más de dos personas, éstas constituirán el Consejo de Administración.



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

sociedad, compatibilizando que sobre una misma persona recaiga la existencia de dos vínculos, uno de orden societario "director" y otro de orden civil y/o comercial "prestador de un servicio", imponiendo como límites que tal operación sea una que normalmente realice la sociedad con terceros y siempre que se concierten en las condiciones del mercado, precisando que incluso en los casos de contratos que no cumplan con los límites antes citados éstos podrán ser celebrados u otorgados con el acuerdo previo del Directorio, tomado con el voto de al menos dos tercios de sus miembros; y que lo antes dispuesto es aplicable tratándose de directores de empresas vinculadas.

Que asimismo, en cuanto a las "remuneraciones de los directores" mencionadas en el inciso m) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar que en la Resolución Nº 11235-3-2008 este Tribunal ha dispuesto que dado que por la naturaleza de las funciones de los directores no existe vínculo laboral con la empresa, con lo cual las retribuciones generadas no se tratarían en rigor de "remuneraciones", a la luz del concepto amplio de remuneración que maneja la Ley del Impuesto a la Renta, se colige que el inciso m) del artículo 37º se refiere a los ingresos de los directores por el ejercicio de sus funciones.

Que ahora bien, obra en autos copia del Testimonio de la Escritura Pública de "Aumento de capital, remoción de cargos, nuevos nombramientos, poder, adecuación a la Nueva Ley General de Sociedades y modificación total del estatuto" de 26 de abril de 1999, como la copia literal de la Partida Registral Nº 01642367 emitida por la Zona Registral Nº IX - Sede Lima Oficina Registral Lima de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (SUNARP), de las cuales se desprende que Silveria Quispe Currillo y Apolinario Jiménez Valle son accionistas y directores de la recurrente, y que se designó en el cargo de gerente financiero a este último (fojas 738 a 751).

Que a su vez, de acuerdo con la copia del contrato suscrito el 6 de enero de 2001 (fojas 201 y 202), la recurrente contrató a Silveria Quispe Currillo a fin que se encargara de los controles de inventario de la tienda, almacén y logística de empresa, así como vigilar la asistencia del personal y su permanencia en el local; que las funciones diarias y responsabilidades consisten en: i) Tomar inventarios rotativos y sorpresivos permanentemente, para lo cual dispondrá del personal de la empresa, ii) Disponer la rotación alternativa de la mercadería, iii) Control de despachos, y iv) Logística de la mercadería y reposición oportuna de la misma; que a partir de junio de 2001 sus funciones incluirán: i) Entrenamiento al personal de ventas, ii) Presentación de la mercadería dando la apariencia de renovación frecuente de stock, iii) Supervisión de la asistencia y cumplimiento de horarios del personal de la tienda, iv) Control de Caja y planilla de cobranzas, v) Preparación de depósitos bancarios, y vi) Control de la moneda para evitar billetes falsos; que la contratada no tendrá horario de entrada ni salida fijos ni horas de permanencia de estricto cumplimiento; y que la remuneración de enero a mayo de 2001 será variable resultado de la aplicación del 0,667% mensual sobre el monto de las ventas, y de junio a diciembre la suma de S/. 7 000,00 mensuales; y que los servicios se prestarán de enero a mayo en la tienda ubicada en Calle Salaverry Nº 326, Urbanización El Pino - San Luis, y de junio a diciembre también se prestarán en la tienda ubicada en Calle Humboldt Nº 1415 - La Victoria.

Que según copia del contrato suscrito el 5 de enero de 2001, Textiles Damián S.A. contrata a Apolinario Jiménez Valle a fin que de enero a mayo de 2001 ejerza el cargo de gerente financiero, y a partir de junio asuma además las funciones de la gerencia administrativa; que la remuneración de enero a mayo de 2001 será variable resultado de la aplicación del 0,333% de las ventas del mes, y de junio a diciembre la suma de S/. 8 000,00 mensuales (foja 169).

Que de los servicios prestados por Silveria Quispe Currillo y Apolinario Jiménez Valle a la recurrente, según los contratos mencionados, no se advierte el ejercicio de una labor deliberativa en el seno de una sesión realizada de manera colegiada, actividad que sustenta una retribución al Directorio vía dietas.



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que otro lado cabe señalar que el solo hecho que sobre los directores de una empresa se mantenga además un vínculo contractual con la finalidad que estos prestasen servicios adicionales a sus labores como tales, como serían los servicios de supervisión y control en el área de ventas o de gerencia financiera, cuya realidad en el caso de autos no ha sido cuestionada por la Administración, no implica necesariamente que las retribuciones pagadas por dichos servicios calificasen como remuneraciones otorgadas bajo un vínculo laboral¹³, y por ende, el hecho que los pagos efectuados por estos no se encontrasen registrados en el Libro de Planillas, no los convierte automáticamente en dietas o retribuciones a los directores por el ejercicio de sus funciones como tales, por lo que lo afirmado por la Administración en ese sentido carece de fundamento.

Que por lo tanto, al no encontrarse acreditado en autos el ejercicio de facultades propias de los directores en virtud del contrato de servicios de supervisión y control en el área de ventas y el contrato de gerencia financiera, no se verifica que las contraprestaciones por tales servicios efectuadas a favor de Silveria Quispe Currillo y Apolinario Jiménez Valle, califiquen como "remuneraciones de los directores" en virtud de los criterios jurisprudenciales glosados y, en ese sentido, no resulta aplicable el límite cuantitativo del gasto recogido en el inciso m) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde levantar el reparo materia de análisis y revocar la apelada en este extremo.

Ingresos no declarados

Que del Anexo N° 01 de la Resolución de Determinación N° 022-003-0000018 se advierte que la Administración formuló reparo por ingresos no declarados por el importe de S/. 86 833,47 (foja 973), tal como se detalla en el Anexo N° 02 del resultado del Requerimiento N° 00126617 (foja 528), consignando como base legal los artículos 1º y 28º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto al reparo por ingresos no declarados la recurrente sostiene lo siguiente:

- La diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas se originan en cargos bancarios efectuados por gastos financieros pagados por cuenta de la empresa Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C., los cuales a su vez fueron contabilizados como "otras cuentas por cobrar".
- De ninguna manera esta diferencia se puede considerar como rentas gravadas puesto que la misma corresponde a un reembolso de gastos.
- Las facturas a que se refiere el reparo bajo análisis fueron emitidas para justificar el ingreso del dinero por caja, pero no por ello se les debe considerar ingresos; y que, en todo caso, debieron emitirse por los intereses de la cuenta por cobrar, lo que no sucedió.

Que la Administración indica lo siguiente:

- De acuerdo con el punto 3 del anexo al resultado del Requerimiento N° 00126617, la Factura 005 N° 0001047 y las Notas de Débito 001 N° 000523 y 000526 sustentan el préstamo que la recurrente tiene y que a su vez otorga a Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C.
- No resulta procedente admitir como prueba la documentación presentada por la recurrente en la etapa de reclamación de conformidad con lo previsto en el artículo 141º del Código Tributario.

¹³ El Tribunal Fiscal ha señalado en diversas resoluciones que las labores de gerencia en una empresa se pueden prestar bajo un vínculo contractual no laboral, como son las Resoluciones N° 0538-1-2001, 00507-1-2005 y 12114-5-2013, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

- Los anexos adjuntos a la Factura 005 N° 0001047 y las Notas de Débito 001 N° 000523 y 000526 no sustentan por sí solos que la recurrente hubiese efectuado pagos de cargo de la referida empresa Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C.

Que al respecto, mediante el punto 3 del Requerimiento N° 00126617, la Administración le solicitó a la recurrente sustentar la diferencia de ingresos determinada entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas, conforme con lo detallado en el Anexo N° 03 del citado requerimiento (fojas 543 y 554).

Que en el escrito de respuesta de 12 de julio de 2003 (fojas 495 y 496) la recurrente manifestó que la referida diferencia de ingresos entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas se originó en los cargos bancarios por gastos financieros ascendentes a S/. 86 833,48 pagados por cuenta de Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C., los cuales fueron contabilizados con cargo a la Cuenta 1682 – Otras Cuentas por Cobrar, y que para recuperar los importes pagados se emitieron la Factura 005 N° 0001047 y las Notas de Débito 001 N° 000523 y 000526 por las sumas de S/. 47 905,31, S/. 20 584,97 y S/. 18 343,20 respectivamente (convertidas a moneda nacional).

Que agrega que la contabilización de estos documentos originaron abonos a la Cuenta 1682 – Otras Cuentas por Cobrar, de este modo no figuran en ninguna de las cuentas de ingreso según el Plan Contable General Revisado, mientras que tales importes sí fueron anotados en el Registro de Ventas; no obstante no constituyen ingresos sino recuperación de desembolsos.

Que para tal efecto, la recurrente adjunta copia de la Factura 005 N° 0001047 y de las Notas de Débito 001 N° 000523 y 000526 emitidas por ella a Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C. el 31 de agosto, 30 de noviembre y 31 de diciembre de 2001 respectivamente, por *“regularización de cargos efectuados por el Banco Santander y Continental relacionados con las cartas de crédito de importación (...) según relación adjunta”* a los que acompaña los reportes denominados *“Liquidación de gastos de financiamiento a cargo de Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C.”* (fojas 236 a 241).

Que en el cierre del Requerimiento N° 00126617 (fojas 533 y 534) la Administración indicó que la recurrente exhibió la Factura 005 N° 0001047 y las Notas de Débito 001 N° 000523 y 000526, las cuales fueron generadas por el préstamo que ésta tiene, y que a su vez otorga a Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C., por intereses y gastos cobrados, conceptos que no se encuentran exonerados o inafectos, por lo que se repara la diferencia hallada entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas como ingresos no declarados.

Que de lo señalado se advierte que la controversia en este punto radica en establecer si la diferencia hallada por la Administración entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas se debe a ingresos gravados con el Impuesto a la Renta no declarados.

Que sobre el particular, cabe señalar que el Libro Mayor constituye un libro principal de contabilidad que refleja las cuentas que han tenido movimiento en un ejercicio, al que se trasladan por orden riguroso de fechas los asientos del Libro Diario referentes a cada una de las cuentas del balance, siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, entre los que se puede mencionar el lineamiento establecido por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 18, que regula los aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos en el caso de venta de bienes y prestación de servicios, lo que a su vez se encuentra relacionado con el Impuesto a la Renta; mientras que el Registro de Ventas y Registro de Compras tienen como finalidad controlar las operaciones que se encuentran directamente vinculadas con la determinación de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, criterio aplicado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0731-5-2001 y 5955-5-2003, entre otras.

✓ y e



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 06483-1-2003 y 18161-3-2011, entre otras, este Tribunal ha establecido que mientras para los Registros de Ventas y Compras resulta determinante la oportunidad en que se emite el comprobante de pago, tal momento no necesariamente resulta relevante para efectos de la contabilización de la operación en los libros (de ingresos, gastos y/o costos, según corresponda) toda vez que, por ejemplo, mientras que para el Impuesto General a las Ventas los anticipos recibidos de clientes dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria y por lo tanto a la obligación de consignar dicha operación en el Registro de Ventas, para efectos contables los cobros que se realizan antes de que exista la obligación de entregar el bien o prestar el servicio se registran en el Libro Diario y en el Libro Mayor, como una obligación con terceros (es decir, en una cuenta del pasivo), y sólo una vez producida la entrega del bien o la prestación del servicio contratado, se revierte dicha anotación abonándose contra una cuenta de ingresos, por lo que no resulta válido concluir, sin una constatación adicional, que las diferencias existentes entre los ingresos anotados en el Libro Mayor y el Registro de Ventas, corresponderían a operaciones gravadas con el Impuesto a la Renta o con el Impuesto General a las Ventas, según sea el caso, dado que la afectación de las operaciones con uno u otro impuesto puede producirse en momentos distintos y originar las citadas diferencias.

Que en el presente caso, la Administración sustenta el reparo a la renta neta del Impuesto a la Renta, en las diferencias encontradas entre el Libro Mayor y el Registro de Ventas, alegando que no se encontraban sustentadas; sin embargo, no se advierte de autos que para verificar la determinación del Impuesto a la Renta la Administración hubiera comprobado que tales ingresos (Cuentas de la Clase 7) estaban afectos al citado impuesto y que la obligación tributaria nació en la oportunidad atribuida, por lo que en aplicación del criterio jurisprudencial glosado, este reparo carece de sustento, procediendo dejarlo sin efecto y revocar la apelada en dicho extremo.

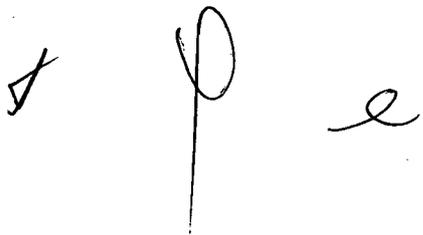
Que dado que este Tribunal ha levantado los reparos concernientes a exceso de remuneración a los directores e ingresos no declarados, a la vez que ha mantenido el reparo por depreciación de inmueble materia de arrendamiento financiero, corresponde que la Administración proceda a la reliquidación de la deuda contenida en la Resolución de Determinación Nº 022-003-0000018.

Resolución de Multa Nº 022-002-0000031

Que de la Resolución de Multa Nº 022-002-0000031 y de su "Cédula de Determinación" se aprecia que ésta fue girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 contenida en la Resolución de Determinación Nº 022-003-0000018, calculándose un importe de la multa ascendente a S/. 90 123,00 más los intereses respectivos (fojas 513 y 975).

Que estando a que los reparos por exceso de remuneración a los directores y por ingresos no declarados han sido levantados en esta instancia; y que de otro lado, el reparo por depreciación de inmueble materia de arrendamiento financiero ha sido ratificado, procede emitir similar pronunciamiento respecto de la sanción bajo análisis, por lo que corresponde que la Administración reliquide el importe de la anotada Resolución de Multa Nº 022-002-0000031.

Con los vocales Moreano Valdivia y Velásquez López Raygada, a quien llamaron para completar Sala Y con su voto discrepante en parte, e interviniendo como ponente el vocal Cayo Quispe.





Tribunal Fiscal

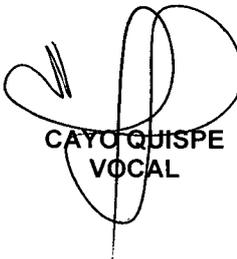
Nº 16706-10-2013

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 025-014-0006331/SUNAT de 28 de marzo de 2007, en los extremos referidos a exceso de remuneración a los directores y por ingresos no declarados, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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


MOREANO VALDIVIA
VOCAL PRESIDENTE


CAYO QUISPE
VOCAL


Quintana Quehua
Secretaria Relatora
CQ/QA/AM/rag.



Tribunal Fiscal

Nº 16706-10-2013

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA

Que en el caso del reparo por ingresos no declarados, cabe señalar que la Administración no limitó su observación al hecho que existieran diferencias entre las sumas anotadas en el Libro Mayor y el Registro de Ventas de la recurrente, sino también que los ingresos provenientes de "recuperación de desembolsos", que fue como la recurrente calificó a estos en su escrito de respuesta al Requerimiento Nº 126617 (fojas 495 a 507), no eran sumas que estuviesen exoneradas o inafectas del Impuesto a la Renta, citando específicamente lo dispuesto en los artículos 1º y 28º del Texto Único de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, situación que no ha sido tomada en cuenta por los votos en mayoría.

Que en efecto, según se aprecia en el inciso c) del artículo 1º de la Ley de Impuesto a la Renta, concordado el artículo 28º de la misma norma, se encuentran gravados como rentas de tercera categoría otros ingresos que provengan de terceros, incluyendo, entre otros, las que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley, entre las que se incluye a la recurrente, comprendidas en los incisos a) y b) del artículo 28º o en su último párrafo¹⁴, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse, así como cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.

Que en el caso de autos, si bien la recurrente señala que acordó asumir gastos por cuenta de Importaciones y Exportaciones Feli S.A.C., con la consiguiente obligación de un reembolso posterior, lo que determinaría que el ingreso recibido calificase como renta bruta, no presentó documento alguno que acreditase que en efecto existía un acuerdo de voluntades con la referida empresa en ese sentido, limitándose a presentar un listado egresos que se incluirían en el supuesto acuerdo de reembolso.

Que en virtud a lo expuesto, al no estar acreditado que los referidos ingresos¹⁵ corresponden a gastos que fueron asumidos por terceros y tomando en cuenta que son ingresos de las personas jurídicas gravados con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, todo aquel proveniente de operaciones con terceros, salvo que se acreditase su inafectación o exoneración¹⁶, en este extremo soy de opinión se confirme la apelada, así como en el extremo vinculado a la multa emitida en base a este reparo, estando al voto en mayoría en lo demás que contiene.


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
VLR/QA/rag.

¹⁴ Artículo 28º del Texto Único de la Ley de Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, señala que son rentas de tercera categoría: a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes; b) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
(...)

En los casos en que las actividades incluidas por esta ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo.

¹⁵ Sobre los que no existe discrepancia en cuanto a su monto y periodo al que corresponden.

¹⁶ Lo que no ha sido acreditado por la recurrente, que es a quien correspondía hacerlo.