



Tribunal Fiscal

N° 04817-1-2014

EXPEDIENTE N° : 3653-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de abril de 2014

VISTA la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0260140094603/SUNAT, emitida el 29 de noviembre de 2013 por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra la Resolución de Determinación N° 024-003-0189717, emitida por Impuesto a la Renta Persona Natural – Rentas de Trabajo del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa N° 024-002-0181977, girada por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que se debe tener en cuenta su condición de empleado público en la Superintendencia de Bienes Nacionales, en la cual desempeña sus labores desde el 19 de octubre de 2009, percibiendo una remuneración de S/. 3,000.00, respecto de la cual su empleador realiza la retención respectiva, conforme a ley; es así que el importe que le pretende cobrar la Administración, al sobrepasar lo que percibe mensualmente, lo perjudicaría.

Que agrega que, circunstancialmente, en el ejercicio 2010, emitió un recibo por honorarios por el importe de S/. 300.00, que originó que se diera uso a su Libro de Ingresos y Gastos respecto del cual no efectuó retención alguna, dado que consideró que por el monto se encontraba exento de hacerla, llevándose la sorpresa que posteriormente la Administración le viene a cobrar por haber realizado dicho servicio, cuando la facultad de cobro de la Administración, respecto a sus obligaciones tributarias del ejercicio 2010, ya se encuentra prescrita.

Que indica que la Administración ha realizado una errónea determinación de la deuda por sus rentas de trabajo, dado que, en el ejercicio 2010, generó por concepto de renta de cuarta categoría el importe de S/. 4,515.15, al cual deduciéndole el 20%, se determina un importe de S/. 3,613.00, al que sumado los ingresos de quinta categoría de S/. 49,681.99, se obtiene la suma de S/. 53,294.11, que luego de efectuarle la deducción legal de hasta 7 Unidades Impositivas Tributarias, da una renta neta por el monto de S/. 28,094.11, importe sobre el cual al aplicar la tarifa de 15%, resulta S/. 4 214, 00, monto contra el que aplicó el crédito por las retenciones efectuadas por su renta de quinta categoría (S/. 3,672.00), quedando un monto pendiente de pago de S/. 542.00, a favor del fisco, y no el importe que determinó la Administración; asimismo, solicita facilidades de pago, en relación al monto que determinó, debido a que todo lo acontecido respecto al pago de sus impuestos se debió a que nunca fue orientado al respecto.

Que aduce que la Administración incurre en un error al considerar los beneficios sociales, que recibió en el ejercicio 2010, de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad Informal –COFOPRI, a razón de la Sentencia emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Laboral, en el Expediente N° 00189-2006-0-1801-JR-LA-21 de 25 de abril de 2006, como renta gravada de quinta categoría que se omitió declarar, debido a que dichos beneficios sociales corresponden a ejercicios anteriores al 2010, cuya exigibilidad está prescrita, además, refiere que, de ser el caso y encontrarse afectas al citado impuesto, son las entidades que le pagaron los beneficios sociales las que tienen la obligación de declarar dichos importes y efectuar la retención correspondiente por su Impuesto a la Renta de quinta categoría y abonarla a la Administración y no su persona.

Que alega, en caso se le haya abonado en exceso el importe correspondiente a los anotados beneficios sociales y no se hayan efectuado las retenciones por concepto de renta de quinta categoría, diversa jurisprudencia de la Corte Suprema y Tribunal Constitucional, como la Casación CAS N° 9933-2009-LIMA, CAS N° 6206-2010-LIMA y CAS. PREV N° 063-1999-LIMA indica que no le corresponde entregar



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

parte del dinero que se le pagó por los referidos beneficios, a efecto de regularizar los errores que se cometieron, siendo las entidades encargadas de efectuar las retenciones, que no lo hicieron, las responsables, no procediendo ninguna devolución respecto del dinero que percibió.

Que refiere que presentó su Libro de Ingresos y Gastos, actualizado hasta la fecha que tuvo su último ingreso, 28 de febrero de 2011; no obstante, indica que nunca se le informó de la posibilidad de acogerse a la gradualidad en relación al importe de la sanción, por la infracción tipificada por el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, que se le imputó, y a pesar que en la apelada se le haya rebajado en un 50% el importe de la sanción, no corresponde que se le imponga dicha sanción, que resulta injusta y arbitraria, por lo que se debe dejar sin efecto la apelada y los valores impugnados.

Que cabe agregar que mediante escrito ingresado el 10 de abril de 2014, el recurrente refiere que se le notificó con el Requerimiento Nº 0260550057854, exigiéndole el pago de la deuda impugnada, porque había presentado su apelación fuera del plazo establecido, ante lo cual advierte que dicha deuda ya había sido pagada, a razón que se le trabó la medida cautelar de embargo en forma de retención bancaria sobre su cuenta del Banco de Crédito del Perú, siendo ejecutada dicha medida por la Administración, quien imputó el monto retenido al pago de su deuda contenida en la Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717 y Resolución de Multa Nº 024-002-0181977, así como a las costas procesales, por lo que no corresponde se le exija el pago de la deuda impugnada, asimismo, pide informe oral de conformidad con el artículo 150º del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración señala que emitió la Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717, en base a que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº 0222130015276, determinó rentas no declaradas por concepto de Impuesto a la Renta de cuarta y quinta categorías por las sumas de S/. 4,516.11 y S/. 68,415.30, conforme consta en el Anexo Nº 01 del mencionado requerimiento.

Que añade que el recurrente recibió en el ejercicio 2010 de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad Informal – COFOPRI, por concepto de pago beneficios sociales, a razón de la Sentencia Nº 57-09, emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Laboral, el 7 de agosto de 2009, los importes de S/.8,535.81 y S/.23,864.44 (por conceptos de compensación por tiempo de servicio, vacaciones no gozadas, simples y trucas y gratificaciones no pagadas), sin embargo, sólo incluyó como ingresos afectos al Impuesto a la Renta de quinta categoría, las sumas de S/.6,233.32 y S/.12,499.99, por conceptos de vacaciones simples y trucas, así como gratificaciones, conforme se detalla en el Anexo 3 del Requerimiento Nº 0222130015276, originándose la omisión por Impuesto a la Renta Persona Natural – Rentas de Trabajo del ejercicio 2010, por el importe de S/.3,348.00, dado que el recurrente no reconoció lo anotados ingresos.

Que en relación a que los ingresos provenientes de la mencionada sentencia corresponden a periodos prescritos, indica que los ingresos por cuarta y quinta categorías se rigen por el criterio de lo percibido, lo que significa que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, y fue recién en el ejercicio 2010 que se puso a disposición del recurrente los importes por los anotados beneficios sociales, como consecuencia de la citada sentencia, por lo que no resultaba atendible la prescripción invocada.

Que agrega que producto de la fiscalización realizada, también detectó que el recurrente cometió la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, dado que verificó que éste llevaba con atraso mayor al permitido el Libro de Ingresos y Egresos, según consta en el Requerimiento Nº 0222130015276, en consecuencia, se emitió la Resolución de Multa Nº 024-002-0181977, por el importe de S/. 1,480.00, el cual fue modificado por la Administración en la instancia de reclamación en virtud a la facultad de reexamen, a S/. 740.00. sobre la base de aplicar el régimen de gradualidad, dado que el recurrente cumplió con subsanar la infracción incurrida, según consta en el punto Nº 01 del resultado del mencionado requerimiento.

Que por último, añade que en relación a que las instituciones que abonaron al recurrente sus beneficios sociales, en cumplimiento de la Sentencia Nº 57-09, emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Laboral, debieron efectuarle la respectiva retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, indica que, en caso éstas no efectuaran la retención, el artículo 178º del Código Tributario regula dicho supuesto y la



Tribunal Fiscal

N° 04817-1-2014

respectiva sanción, no obstante, ello no enerva su facultad para efectuar posteriores verificaciones al respecto.

Que en el presente caso, la materia de grado consiste en determinar si los valores impugnados han sido emitidos conforme a ley, sin embargo, se debe analizar previamente la prescripción invocada por el recurrente.

Que de acuerdo con el criterio establecido por diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 07948-6-2004, 05592-5-2002 y 09028-5-2001 y de conformidad con el artículo 48° del Código Tributario, la prescripción puede oponerse en vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado con la determinación de la obligación tributaria, así como en vía de excepción como un medio de defensa previa contra un acto de la Administración, en cuyo caso debe tramitarse en un procedimiento contencioso tributario, esto es, en la reclamación o en la apelación, pues tiene por finalidad deslegitimar la pretensión de la Administración de hacerse cobro de la deuda acotada.

Que según lo dispuesto por el artículo 43° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificada por Decreto Legislativo N° 953¹, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva, prescribiendo dichas acciones a los 10 años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

Que los numerales 1 y 4 del artículo 44° del citado código señalaban que el término prescriptorio se computaría desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vencía el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva y desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no fuera posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la misma.

Que el numeral 7 del citado artículo 44°, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1113², dispone que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que según el inciso c) del numeral 1 del artículo 45° del mencionado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 981³, el plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 45° del aludido código, sustituido por el mencionado decreto legislativo, indica que el plazo de prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones.

Que según los incisos a) y f) del numeral 2 del artículo 45° del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 981, el plazo de prescripción se interrumpiría por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o multa, y por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor dentro del

¹ Antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953, el texto del artículo 43° del Código Tributario, hacía referencia a la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria.

² Vigente desde el 28 de setiembre de 2012, de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1113, que señala que la citada norma entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación (6 de julio de 2012), con excepción de las modificaciones e incorporaciones de los artículos 44°, 45°, 46°, 61°, 62-A°, 76°, 77°, 88°, 108°, 189° y 192° del Código Tributario, así como la Primera y Segunda Disposición Complementaria Final de la misma norma, las cuales entrarán en vigencia a los sesenta (60) días hábiles siguientes a la fecha de su publicación.

³ Vigente a partir del 1 de abril de 2007.

 3



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

procedimiento de cobranza coactiva.

Que el último párrafo del citado artículo 45º disponía que el nuevo término prescriptorio para exigir el pago de la deuda tributaria se computaría desde el día siguiente de producido el acto interruptorio.

Que el inciso a) del artículo 104º del citado código, sustituido por Decreto Legislativo Nº 981, señala que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia; el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; iii) Número de documento que se notifica; iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa; y v) Fecha en que se realiza la notificación, la notificación efectuada por medio de este inciso, así como la contemplada en el inciso f), efectuada en el domicilio fiscal, se considera válida mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio del mencionado domicilio.

Que el inciso f) del artículo 104º en mención, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, indica que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado, se fijará un cedulón en dicho domicilio, en cuyo caso los documentos a notificar deberán dejarse en sobre cerrado, bajo la puerta, siendo que en este caso el acuse de la notificación deberá contener, como mínimo, lo siguiente: i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; iii) Número de documento que se notifica; iv) Fecha en que se realiza la notificación; v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación; vi) Número de cedulón; vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación; y, viii) La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el cedulón en el domicilio fiscal y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

- **Prescripción de la acción de la Administración para determinar el Impuesto a la Renta – Persona Natural – Rentas de Trabajo del ejercicio 2010 (Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717) y aplicar la sanción establecida en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario (Resolución de Multa Nº 024-002-0181977).**

Que en cuanto a la prescripción relativa al Impuesto a la Renta – Persona Natural–Rentas de Trabajo del ejercicio 2010, el cómputo del plazo prescriptorio se inició el 1 de enero de 2012, resultando de aplicación el plazo de 6 años, por cuanto no se presentó la declaración jurada por dicho tributo y ejercicio⁴, y en ese sentido, de no mediar actos de interrupción y/o suspensión, culminaría el primer día hábil del año 2018.

Que respecto al cómputo del término de prescripción respecto de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación, el término prescriptorio es de 4 años, y toda vez que la indicada infracción fue detectada el 9 de mayo de 2013, el plazo de prescripción de la acción de la Administración para aplicar sanciones por la infracción en referencia, se inició el 1 de enero de 2014 al amparo del numeral 4 del artículo 44º del Código Tributario, y vencería el primer día hábil del año 2018, de no producirse ningún acto de interrupción o suspensión.

Que en tal virtud, a la fecha en que el recurrente invoca la prescripción, esto es, el 12 de setiembre de 2013 (fojas 135 a 138), aún no había prescrito la acción de la Administración para determinar el Impuesto a la Renta – Persona Natural –Rentas de Trabajo del ejercicio 2010 y aplicar la sanción establecida en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, resulta irrelevante analizar los otros actos de interrupción y/o de suspensión que hayan acontecido.

Que de otro lado, conforme con el artículo 61º del anotado código, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración,

⁴ Conforme se advierte del "Extracto de Presentaciones y Pagos" de 14 de octubre de 2013 (foja 142).



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, y según los artículos 76º y 77º del citado código, la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, y como requisito, entre otros, debe expresar los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

Que de conformidad con el artículo 62º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del citado código, agregando que el ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que según el numeral 5 del artículo 87º del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Que el numeral 7 del artículo 87º del referido código, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán conservar los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

Que mediante Carta de Presentación N° 130023386894-01 SUNAT y Requerimientos N° 0221130009250 y 0222130015276 con sus respectivos anexos (fojas 100 a 105, 113, 114 y 120), se inició al recurrente la fiscalización de su Impuesto a la Renta – Persona Natural – Rentas de Trabajo correspondiente al ejercicio 2010, de cuyo resultado se determinó omisiones respecto de sus rentas de cuarta y quinta categoría, contenidas en la Resolución de Determinación N° 024-003-0189717, asimismo se detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, por llevar con atraso mayor al permitido el Libro de Ingresos y Gastos, respecto de sus rentas de cuarta categoría⁵.

Resolución de Determinación N° 024-003-0189717

Que según el artículo 79º del Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los contribuyentes del impuesto, que obtengan rentas computables para los efectos de dicha ley, deberán presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

Que el inciso a) del artículo 33º de la citada ley preceptúa que son rentas de cuarta categoría, las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 34º de la aludida ley, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos los cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas,

⁵ El 14 de agosto de 2013 la Administración notificó la Resolución de Determinación N° 024-003-0189717 y la Resolución de Multa N° 024-002-0181977, mediante Cedulón N° 736120, al encontrarse el domicilio cerrado, procediendo a dejarse los documentos en sobre cerrado y bajo la puerta, de conformidad con lo señalado en el inciso f) del artículo 104º, tal como se verifica de las constancias de notificación respectivas (fojas 198 y 199).

 5



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales, no considerándose como tales las cantidades que percibe el servidor por asuntos del servicio en lugar distinto al de su residencia habitual, tales como gastos de viaje, viáticos por gastos de alimentación y hospedaje, gastos de movilidad y otros gastos exigidos por la naturaleza de sus labores, siempre que no constituyan sumas que por su monto revelen el propósito de evadir impuestos.

Que el artículo 75° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que las personas naturales y jurídicas o entidades públicas o privadas que paguen rentas comprendidas en la quinta categoría, deberán retener mensualmente sobre las remuneraciones que abonen a sus servidores un dozavo del impuesto que, conforme a las normas de esta ley, les corresponda tributar sobre el total de las remuneraciones gravadas a percibir en el año, dicho total se disminuirá en el importe de las deducciones previstas por el artículo 46° de la citada ley.

Que los incisos a) y c) del artículo 18° de la referida ley disponen que constituyen ingresos inafectos al citado impuesto las indemnizaciones y las compensaciones por tiempo de servicios, previstas por las disposiciones laborales vigentes.

Que el artículo 22° del Decreto Legislativo N° 713 establece que los trabajadores que cesen después de cumplido el año de servicios y el correspondiente récord, sin haber disfrutado del descanso, tendrán derecho al abono del íntegro de la remuneración vacacional, asimismo, el récord trunco será compensado a razón de tantos dozavos y treintavos de la remuneración como meses y días computables hubiere laborado, respectivamente.

Que de lo expuesto fluye que el pago que se efectúa por record vacacional generado y adquirido, así como trunco, tiene la naturaleza de remuneración, pues se origina directamente en la prestación de servicio por trabajador en favor de su empleador, cancelándose una vez que se extingue la relación laboral.

Que el artículo 23° del citado decreto indica que los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquél en el que adquieren el derecho, percibirán lo siguiente: a) Una remuneración por el trabajo realizado; b) Una remuneración por el descanso vacacional adquirido y no gozado; y, c) Una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso. Esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo. El monto de las remuneraciones indicadas será el que se encuentre percibiendo el trabajador en la oportunidad en que se efectúe el pago

Que el inciso d) del artículo 57° de la mencionada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59° de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que éste señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando éste no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie) es que se considere que el ingreso ha sido percibido, por ejemplo tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que al respecto, autores como Enrique Reig, consideran que lo que interesa en el criterio de lo percibido es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aun cuando su disposición no haya sido real sino sólo una posibilidad⁶

⁶ REIG, Enrique, *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, pág. 311.



Tribunal Fiscal

N° 04817-1-2014

Que este Tribunal en la Resolución N° 05657-5-2004, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del anotado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo sólo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que mediante Requerimiento N° 0221130009250 (foja 114), la Administración le requirió al recurrente que exhibiera y/o presentara, respecto al ejercicio 2010, las declaraciones de pago mensuales, rectificatorias, boletas de pago, certificado de retenciones por Impuesto a la Renta de quinta categoría, de corresponder, Formulario Virtual 1609- Constancia de Autorización de Suspensión de retención y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de cuarta categoría, la declaración anual del Impuesto a la Renta, contratos por servicios prestados, recibos por honorarios emitidos, su Libro de Ingresos y Gastos, asimismo, se le pidió sustentara las inconsistencias detectadas que se encontraban en el anexo del citado requerimiento⁷ (foja 113).

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 107 a 111), se dejó constancia que el recurrente cumplió con exhibir sus boletas de pago de enero a diciembre de 2010, el certificado de retenciones por Impuesto a la Renta de quinta categoría, Recibos por Honorarios de la serie 01 del N° 95 al 107, así como su Libro de Ingresos y Gastos N° 1 en el cual se acota, que no se había registrado ninguna operación, por lo que se indicó que se configuró la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175°, asimismo, en atención al anotado requerimiento, aquél presentó el escrito de 7 de mayo de 2013 (foja 49 y 50), en el que manifestó que solo percibió ingresos por quinta categoría por el monto de S/. 49,875.47 y no por S/. 72,718.00, como lo refirió la Administración, y por concepto de renta de cuarta categoría el importe de S/. 4,515.63, asimismo, indicó que también recibió la cantidad de S/. 15,694.71 de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad Informal - COFOPRI, por concepto de beneficios sociales, a razón de la Sentencia N° 57-09, emitida por el Vigésimo Primer Juzgado Laboral, el 7 de agosto de 2009, no obstante, dicho importe estaría inafecto de todo impuesto, para lo cual adjuntó copia de los depósitos judiciales que le efectuaron al respecto, por lo que concluyó que no tendría ningún saldo a favor del fisco que pagar.

Que en ese sentido, la Administración, en los Anexos N° 01 a 03 del Requerimiento 0221130015276 (fojas 94 a 96), luego de revisar los documentos presentados por el recurrente, determinó que éste generó Rentas de Trabajo en el ejercicio 2010, al haber obtenido rentas de cuarta y quinta categoría, por los montos de S/. 4,516.00 y S/. 66,415.00⁸, respectivamente, a razón que se consideraron los ingresos percibidos en el ejercicio 2010, por concepto de pago de beneficios sociales respecto a sus vacaciones simples y trucas; así como gratificaciones por los importes de S/.6,233.32 y S/.12,499.99, respectivamente, a razón de la anotada Sentencia N° 57-09 (Anexo 3).

Que por lo tanto, la Administración respecto al Impuesto a la Renta - Persona Natural - Rentas de Trabajo del ejercicio 2010, indica que al tener por concepto de renta cuarta categoría la suma de S/. 4,516.00, a la cual dedujo el monto de S/. 903.00 (correspondiente al 20% de dicha renta bruta⁹), obteniendo como resultado el monto de S/. 3,613.00, al que al adicionarse la suma de S/. 66,415.00, por concepto de renta de quinta categoría, se obtuvo el importe de S/. 70,028.00, del cual se dedujo el importe de S/. 25,200.00 (equivalente a la deducción legal de hasta 7 Unidades Impositivas Tributarias - UIT¹⁰), estableciendo como renta neta el monto de S/. 44,828.00 y un Impuesto a la Renta ascendente a S/. 6,720.00, contra el que aplicó el crédito por retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de S/. 3,672.00, determinando como saldo a favor por dicho tributo y período la suma de S/. 3,048.00,

⁷ Del documento denominado "Consulta de Detalle de Rentas de Trabajo - 2010", en el cual se observa que el recurrente generó rentas de cuarta y quinta categorías.

⁸ Dado que no se consideró la indemnización percibida por concepto de "vacaciones dobles" que se percibió a razón de la Sentencia N° 57-09, que le otorgó el pago de sus beneficios sociales, conforme con el artículo 23° del Decreto Legislativo N° 713.

⁹ Conforme con el artículo 45° de la Ley del Impuesto a la Renta, que refiere que para establecer la renta neta de cuarta categoría, el contribuyente podrá deducir de la renta bruta del ejercicio gravable, por concepto de todo gasto, el veinte por ciento (20%) de aquélla, hasta el límite de 24 Unidades Impositivas Tributarias.

¹⁰ De acuerdo con el artículo 46° de la anotada ley, de las rentas de cuarta y quinta categorías podrá deducirse anualmente, un monto fijo equivalente a siete (7) Unidades Impositivas Tributarias, y los contribuyentes que obtengan rentas de ambas categorías sólo podrán deducir el monto fijo por una vez.



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

monto por el cual se emitió la Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717, según se aprecia a su vez en los Anexos Nº 01 y 02 del valor citado (fojas 131 y 132).

Que como puede apreciarse de la documentación presentada por el recurrente, en respuesta al Requerimiento Nº 0221130009250, éste adjunto sus Recibos por Honorarios de la serie 01 del Nº 95 al 107 (fojas 35 a 48), emitidos por el concepto de "servicio de asesoría en seguros", todos cancelados en el ejercicio 2010, dando un total de S/. 4,515.63, por lo que conforme con el inciso a) del artículo 33º de la Ley de Impuesto a la Renta, dichos ingresos constituyen renta de cuarta categoría, lo que también es reconocido por el propio recurrente.

Que asimismo, se advierte del documento denominado "Certificado de rentas y retenciones por Renta de Quinta Categoría Ejercicio gravable 2010" (foja 34), emitido por la Superintendencia de Bienes Nacionales – SBN, que se declaró haber pagado al recurrente por rentas de quinta categoría y retenido por dicho concepto en el ejercicio 2010 los importes de S/. 49,681.95 y S/. 3,672.00, respectivamente, conforme con el inciso a) del artículo 34º y artículo 75º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que además, se observa, de la documentación que obra de fojas 58 a 66, que mediante la Sentencia Nº 57-09 de 7 de agosto de 2009, el Poder Judicial ordenó a la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad Informal – COFOPRI, el pago de los beneficios sociales adeudados al recurrente (compensación por tiempo de servicios, vacaciones no gozadas, simples y trucas y gratificaciones no pagadas).

Que de los beneficios sociales citados, cabe indicar que la compensación por tiempo de servicios es un ingreso inafecto al Impuesto a la Renta, conforme el inciso c) del artículo 18º de la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, las gratificaciones constituyen renta de quinta categoría, conforme con el inciso a) del artículo 34º de la citada ley, y las vacaciones simples y trucas, conforme con el artículo 22º del Decreto Legislativo Nº 713, al tener naturaleza de remuneración, constituyen renta de quinta categoría, al originarse directamente en la prestación de servicios por el trabajador, en favor de su empleador.

Que de acuerdo a lo expuesto, se procederá a analizar únicamente los ingresos percibidos por concepto de gratificaciones y vacaciones, en ese sentido, cabe indicar, que en el décimo y undécimo considerando de la citada Sentencia Nº 57-09 de 7 de agosto de 2009, se ordenó que la Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad Informal – COFOPRI, efectuara el pago de los beneficios sociales al recurrente por los anotados conceptos, conforme se detalla a continuación:

SUNARP	S/.	COFOPRI	S/.
Vacaciones Simples	1,200.00	Vacaciones Simples	2,000.00
Vacaciones Trucas	879.00	Vacaciones Trucas	166.66
Total de Vacaciones	2,079.99	Vacaciones Dobles (*)	2,000.00
Gratificaciones	3,153.33	Total de Vacaciones	4,166.66
Gratificaciones Trucas	1,000.00	Gratificaciones	8,333.33
Total Gratificaciones	4,153.33	Total Gratificaciones	8,333.33
Total	6,233.32	Total	12,499.99

(*) No se incluye la Indemnización percibida por concepto de "vacaciones dobles".

Que en relación a lo expuesto en el considerando anterior, de la documentación que obra a foja 14, 15 y 17, se observa copia de los Depósitos Judiciales Administrativos Nº 2010321203429, 2010004604670, 2010004606927 y 2010004607385 efectuados a través de Banco de la Nación con fechas 21 y 27 de julio, 18 de noviembre y 17 de diciembre de 2010, mediante los cuales las entidades acreedoras (Superintendencia Nacional de Registros Públicos - SUNARP y Comisión de Formalización de Propiedad





Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

Informal – COFOPRI) de los “beneficios sociales” del recurrente (compensación por tiempo de servicio, vacaciones no gozadas, simples y trucas y gratificaciones no pagadas), entregaron al mencionado banco como depósito los importes de S/. 3,710.52, S/. 3,710.53¹¹, S/. 8,268.30 y S/. 13,780.00 siendo los dos primeros pagos correspondientes a la primera entidad y los dos últimos a la segunda, a efectos de cancelar todos los anotados beneficios sociales, correspondiendo en este caso que dichos depósitos fueran entregados al Poder Judicial, a efecto de dar cumplimiento a la anotada Sentencia Nº 57-09, para que pongan en conocimiento del recurrente (ex trabajador), que los pagos por concepto de sus beneficios sociales ya fueron realizados, a fin que se acerque al respectivo juzgado, para que le entregue el Certificado de Depósito, el mismo que será entregado endosado con el sello y firma del juez y secretario del juzgado, y pueda realizar el cobro respectivo.

Que sin embargo, se aprecia que el recurrente realizó el cobro de los importes citados en el considerando anterior, el 17 de agosto, 17 de diciembre de 2010 y 20 de enero de 2011 (fojas 13, 15 y 16), siendo el último cobro efectuado relacionado con el Depósito Judicial Administrativo Nº 2010004607385 y tomado en cuenta por la Administración, a efecto de determinar el Impuesto a la Renta de quinta categoría del recurrente, al considerarlo como percibido en el ejercicio 2010.

Que al respecto, cabe indicar que conforme con el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerara “percibido” un ingreso, cuando se encuentre a disposición del acreedor, aun cuando éste no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie, por ejemplo en el caso de título valores, como en el cheque, desde el momento en que el acreedor (en este caso el recurrente) haya estado en la posibilidad de recogerlo¹² y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que en ese sentido, si bien el Depósito Judicial/ Administrativo Nº 2010004607385 (foja 14) tiene como fecha 17 de diciembre, cabe indicar que no se encuentra acreditado en autos, en qué fecha el Poder Judicial comunicó al recurrente que el mencionado depósito se encontraba a su disposición; en ese sentido, considerando la documentación que obra en el expediente procede revocar la apelada en el extremo referido al reparo vinculado a la Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717, Depósito Judicial Administrativo Nº 2010004607385 contenido en la Resolución de Determinación Nº 024-003-0189717, debiendo la Administración reliquidar la omisión.

Que en relación a que se le requirió el pago de la deuda impugnada, porque había presentado su apelación fuera del plazo establecido, y ésta ya se encontraba cancelada, cabe indicar que conforme se aprecia de la Hoja de Admisibilidad Nº 0260760096605 (foja 212), la Administración señala que el recurso formulado por la recurrente reúne los requisitos de admisibilidad previstos por el Código Tributario, motivo por el que fue elevada su apelación, y se ha emitido pronunciamiento en la presente resolución sobre la materia controvertida, por lo que carece de sustento lo alegado por el recurrente, al respecto.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos del recurrente.

Resolución de Multa Nº 024-002-0181977

Que la citada resolución de multa (foja 153) fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, por cuanto la Administración habría detectado que el recurrente llevaba con atraso mayor al permitido el Libro de Ingresos y Gastos, indicando como sustento la Orden de Fiscalización Nº 130023386894¹³ y como fecha de la infracción 9 de mayo del 2013.

Que de conformidad con el artículo 165° del Código Tributario, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

¹¹ En el escrito de fecha 12 de abril de 2011, presentado por la Superintendencia Nacional de Registros Públicos – SUNARP ante el 21° Juzgado Laboral de Lima, se indicó que sobre el importe a pagar al recurrente, se efectuó la deducción, correspondiente a los pagos por aportes a AFP y ESSALUD (fojas 52 a 54).

¹² Para lo cual se requiere que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque.

¹³ En el que se emitieron los Requerimientos Nº 0221130009250 y 0222130015276 (fojas 100 a 105, 113 y 114).



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

Que al respecto, el numeral 5 del artículo 175º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 981, establece que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que el numeral 4 del artículo 87º del mencionado código, modificado con Decreto Legislativo Nº 953, establece que los deudores tributarios deben llevar libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, dispone que para la aplicación de la gradualidad correspondiente a las infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del aludido código, se considerará como criterio la subsanación, que puede ser voluntaria o inducida por la Administración, que en caso de subsanación voluntaria se aplicará una rebaja del 90 u 80 por ciento si se cancela o no la multa impuesta, respectivamente, y en caso de subsanación inducida dicha rebaja será del 70 ó 50 por ciento respectivamente.

Que de acuerdo con el numeral 16 del artículo 62º del Código Tributario, la SUNAT podrá autorizar los libros de actas, los libros y registros contables u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o resolución de superintendencia, vinculados a asuntos tributarios; el procedimiento para su autorización será establecido por la SUNAT mediante resolución de superintendencia, a tal efecto, podrá delegarse en terceros la legalización de los libros y registros antes mencionados; asimismo, indica que la SUNAT mediante resolución de superintendencia señalará los requisitos, formas, condiciones y demás aspectos en que deberán ser llevados los libros y registros mencionados, así como establecer los plazos máximos de atraso en los que deberán registrar sus operaciones.

Que el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, prevé que los libros y registros contables, así como los libros de actas, deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, o continuas.

Que el artículo 8º de la referida resolución, en concordancia con su Anexo Nº 2, señalan los plazos de atraso máximo para llevar los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, entre los que se encuentra que el Libro de Ingresos y el Libro de Ingresos y Gastos no podía tener un atraso mayor a 10 días hábiles, contado desde el primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se emitiese el comprobante de pago.

Que de acuerdo con los artículos 112º y 113º del Decreto Legislativo Nº 1049, Decreto Legislativo del Notariado, el notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, libros de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la legalización en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta, con indicación del número que el notario le asigne, del nombre, de la denominación o razón social de la entidad, entre otros.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 8665-3-2001, 13004-1-2009 y 14463-2-2010 la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Requerimiento Nº 022113009250, notificado el 24 de abril de 2013, de fojas 114 y 115, la Administración inició al recurrente el procedimiento de fiscalización respecto a sus Rentas de Trabajo como persona natural correspondientes al ejercicio 2010, dentro del cual se solicitó, entre otros, su Libro de Ingresos y Gastos respecto de su Impuesto a la Renta de cuarta categoría, a fin de fiscalizar dicho tributo.

10



Tribunal Fiscal

Nº 04817-1-2014

Que en el resultado del referido requerimiento¹⁴, de fojas 108 y 109, se deja constancia que de la exhibición de su Libro de Ingresos y Gastos Nº 01, se advierte que fue legalizado el 28 de diciembre de 2006, ante Notario Cyra Ana Landazuri, y no contaba con ninguna operación registrada.

Que posteriormente, mediante el Punto 1 del Requerimiento Nº 0222130015276, notificado el 12 de junio de 2013 (fojas 105 y 106), la Administración comunicó al recurrente que había incurrido en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, toda vez que de la revisión de la documentación exhibida detectó que el Libro de Ingresos y Gastos era llevado con atraso mayor al permitido, al no registrar operaciones, por lo que a efecto que subsanara dicha infracción y se acogiera al Régimen de Gradualidad, le requirió que pusiera al día el libro observado y cancelara la multa con la rebaja correspondiente.

Que del punto Nº 01 del resultado del requerimiento antes citado (foja 98) se aprecia que la Administración dejó constancia que el recurrente cumplió con subsanar la infracción incurrida, exhibiendo el Libro de Ingresos y Gastos con el registro de operaciones de 15 de enero de 2007 al 28 de febrero de 2011, mas no pagó la multa respectiva, por lo que no se acogió al Régimen de Gradualidad.

Que el referido resultado de requerimiento fue notificado al recurrente en su domicilio fiscal, el 26 de julio de 2013 (foja 99) mediante acuse de recibo en el que aparece el nombre y firma de la persona con la que se entendió la diligencia.

Que de acuerdo con la Cedula de situación legal de Libros y Registros Contables (foja 92)¹⁵, el Libro de Ingresos y Gastos, que fue legalizado el 28 de diciembre de 2006, no registraba operaciones, siendo ésta la situación del referido Libro al 9 de mayo de 2013, fecha en la que se notificó el Requerimiento Nº 0221130009250 (foja 112), por lo que se configuró la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175º del Código Tributario, al haber llevado el mencionado libro con un atraso mayor al permitido por la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT.

Que en consecuencia al encontrándose acreditada la comisión de la infracción materia de autos y estando a que el recurrente posteriormente cumplió con subsanarla al exhibir el Libro de Ingresos y Gastos, con el registro de operaciones de 15 de enero de 2007 a 28 de febrero de 2011, conforme lo indicado en el Resultado del Requerimiento Nº 0222130015276(foja 98), lo alegado por aquel, en el sentido que el anotado libro se encontraba actualizado, no resulta atendible, dado que el recurrente regularizó su Libro de Ingresos y Gastos, luego que se le notificara el Requerimiento Nº 0222130015276, conforme lo indicado en los considerandos anteriores, por lo que no se desvirtúa la comisión de la infracción incurrida.

Que respecto al monto de la sanción, es preciso señalar que si bien en el Resultado del Requerimiento Nº 0222130015276 se consignó que no era aplicable al Régimen de Gradualidad, en la apelada la Administración redujo el monto de la multa a la suma de S/. 740.00, más intereses teniendo en cuenta que de conformidad con lo establecido en el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, al haber subsanado la recurrente la infracción incurrida sin efectuar el pago respectivo, le correspondía la rebaja del 50% de la sanción, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo, al encontrarse conforme a ley.

Que no resulta atendible lo alegado por el recurrente, en relación a que nunca se le comunicó que podía acogerse al Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, dado que se ha demostrado que fue notificado con el Requerimiento Nº 0222130015276, en el que se le comunica la posibilidad que tiene de acogerse a la gradualidad, el 12 de junio de 2013, mediante acuse de recibo, en el que aparece el nombre y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, conforme con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario, que en este caso, fue el mismo recurrente, quien recibió la notificación (foja 106).

¹⁴ Notificado el 9 de mayo de 2013, en el domicilio fiscal del recurrente, mediante acuse de recibo en el que aparece el nombre y firma de la persona con la que se entendió la diligencia (foja 112).

¹⁵ Cabe mencionar que en el rubro "Notas y Comentarios" se dejó constancia que "dicha información fue relevada del libro exhibido por el recurrente".

 11



Tribunal Fiscal

N° 04817-1-2014


Que finalmente, cabe indicar que la solicitud de informe oral planteada por el recurrente es extemporánea por haber sido presentada vencido el plazo establecido en el artículo 150° del Código Tributario.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.

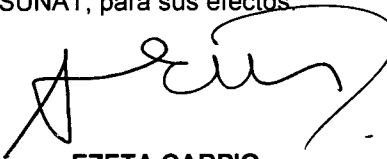
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0260140094603/SUNAT de 29 de noviembre de 2013, en el extremo referido al reparo vinculado al Depósito Judicial Administrativo N° 2010004607385 contenido en la Resolución de Determinación N° 024-003-0189717, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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




ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA



EZETA CARPIO
VOCAL



RAMÍREZ MÍO
VOCAL



Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
RM/HV/GQ/rmh