Tribunal Fiscal

N° 12554-8-2013

EXPEDIENTE N°	:	4706-2013
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 2 de agosto de 2013

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140010612 de 31 de enero de 2013, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0031621, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, y la Resolución de Multa N° 012-002-0020010, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario[1].

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el pago de utilidades a los ex-trabajadores del ejercicio 2009 fue puesto a disposición de éstos antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

Que indica que del inciso v) del artículo 37°, el inciso d) del artículo 57° y el artículo 59° de la Ley del Impuesto a la Renta, se infiere que para efectos de la deducción de gastos que constituyen para sus perceptores rentas de quinta categoría, éstos deben ser pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para presentar la declaración jurada del ejercicio, lo cual no implica que efectivamente deban ser pagados, sino que bastará con que se haya puesto a disposición del beneficiario, en este caso, los ex-trabajadores, toda vez que lo importante para cumplir con el criterio del percibido, es que al menos exista para el beneficiario la posibilidad de hacer suyo dicho ingreso.

Que refiere que es falso lo manifestado por la Administración respecto a que no existe prueba en autos que acredite que los cheques fueron entregados a los ex-trabajadores dentro del plazo de ley establecido para admitir la deducción, por cuanto presentó copia de la publicación realizada en el diario "Correo" de 27 de marzo de 2010, en el que se ponía en conocimiento a sus ex-trabajadores que los cheques emitidos para el pago de la participación en utilidades para aquéllos que hubieran laborado durante el año 2009 estaban a disposición desde el 30 de marzo de 2010.

Que aduce que la Administración cuestiona que la publicación efectuada en un diario de circulación nacional pueda asegurar la efectiva puesta a disposición, situación que la coloca en desventaja ya que aquélla puede cuestionar cualquier acción que haya realizado bajo el argumento de la falta de efectividad.

Que alega que la Administración no se encuentra facultada a exigir formalidades que no se encuentran reguladas por la Ley del Impuesto a la Renta o su reglamento, puesto que el artículo 59° de la aludida ley no condiciona a que un ingreso se considere como percibido con la "efectiva puesta a disposición" como expresa la Administración.

Que invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05657-5-2004, 11362-1-2011 y 020227-10-2011 respecto de lo establecido por este colegiado en relación con el criterio del percibido.

Que por su parte, la Administración señala que no existe prueba alguna que acredite fehacientemente que la recurrente cumplió con efectuar el pago de las utilidades a los ex-trabajadores durante el año 2009, en fecha anterior a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del

[1] Es importante indicar que a foja 462 la Administración refiere que mediante Esquela N° 306-212-SUNAT/2H3500 de 26 de diciembre de 2012 (foja 432), comunicó a la recurrente que de oficio procedió a independizar el Expediente de Reclamación N° 0150340012252, quedando éste únicamente referido a las Resoluciones de Multa N° 012-002-0020011 a 012-002-0020022, mientras que la Resolución de Determinación N° 012-003-0031621 y la Resolución de Multa N° 012-002-0020010 formarían parte del Expediente de Reclamación N° 0150340012414, siendo este último el que constituye la materia de grado.

ejercicio gravable 2009, pues el hecho de haber presentado copia de los vouchers de egresos efectivos de 30 de marzo de 2010, con la glosa "Pago de utilidades 2009", así como los cheques de pago de las utilidades a los trabajadores indicando una determinada fecha de emisión no implica que en dicha fecha los cheques fueron cobrados por los trabajadores, sino que tales documentos se emitieron con tal fecha, criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 11362-1-2011.

Que añade que la publicación realizada por la recurrente en un medio de comunicación escrita, según la cual puso a disposición los cheques emitidos a sus ex-trabajadores a partir del 30 de marzo de 2010, no asegura que dicho aviso haya llegado a conocimiento de todos y cada uno de los beneficiarios, dado que el deudor debe comunicar de forma efectiva al acreedor que la suma se encuentra a su disposición, lo cual no se llegó a cumplir en este caso.

Que en el caso de autos, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente con Carta de Presentación N° 110011359690-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121110000503, notificados el 20 de diciembre de 2011 (fojas 290, 291, 293 y 294), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por concepto de gastos sustentados con comprobantes de proveedores "no habidos" y participación de utilidades no canceladas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado; y, además detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados.

Que en tal sentido, la controversia consiste en determinar si la Resolución de Determinación N° 012-003-0031621 y la Resolución de Multa N° 012-002-0020010 se encuentran arregladas a ley.

Resolución de Determinación N° 012-003-0031621

- ***Gastos sustentados con comprobantes de proveedores "no habidos"***

  Que el inciso j) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago; y, tampoco será deducible el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de "no habido" según la publicación realizada por la Administración, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

  Que mediante el punto 10 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122120000428, notificado el 5 de marzo de 2012 (fojas 282 y 286), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y/o presentara, los comprobantes de diario, vouchers y todo documento tributario, contable o comercial relacionado con las operaciones registradas, que sustentaran el costo y gasto para el Impuesto a la Renta, según corresponda.

  Que en el resultado del citado requerimiento, notificado el 9 de julio de 2012 (fojas 277 a 280), la Administración dejó constancia que de la documentación exhibida por la recurrente advirtió que sustentó gastos del ejercicio 2009 utilizando comprobantes de pago (facturas) de un proveedor que a la fecha de emisión se encontraba en condición de "no habido" y que al 31 de diciembre de dicho ejercicio no cumplió con levantar tal condición, por lo que reparó los gastos sustentados con tales comprobantes conforme con el detalle que obra a foja 278.

  Que dado que la recurrente no ha expuesto argumento ni ofrecido medio probatorio alguno para desvirtuar el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por gastos sustentados con comprobantes de proveedores "no habidos", y que de su revisión se advierte que se ajusta a ley, corresponde mantenerlo[2], confirmando la apelada en este extremo.

[2] Según se precisa a foja 401, la recurrente presentó declaración jurada rectificatoria al respecto.

- ***Participación de utilidades no canceladas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009***

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

Que el inciso c) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

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, aún cuando éste no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37° de la citada ley, prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio[3].

Que de las normas antes citadas se tiene que en el ejercicio en cuestión, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa, debía acreditarse su pago dentro de plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, a efectos de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, la deducción del citado gasto se debería efectuar en el ejercicio en que se efectuara el pago[4].

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0122120000648, notificado el 2 de abril de 2012 (fojas 269 y 276), la Administración observó la distribución legal de la renta que la recurrente dedujo por un monto de S/. 469 780,00, por lo que le solicitó detallar dicho pago, identificando a los beneficiarios y sus respectivos importes, así como acreditar documentariamente dicha deducción.

Que en el punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122120000648, notificado el 9 de julio de 2012 (fojas 245 a 250), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente el pago de participación en utilidades a sus trabajadores, por la suma de S/. 389 383,00, al exhibir las planillas de pagos de haberse del mes de marzo de 2010; no obstante, respecto a la diferencia de S/. 80 397,00 sólo presentó copia de cheques emitidos el 30 de marzo de dicho año para sus ex-trabajadores, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al anotado resultado (fojas 243 y 244), y, acompañó copia de la publicación en el diario "Correo" de 27 de marzo del año en mención en la que indicó que los cheques para el pago de la participación de utilidades estaban a disposición desde el 30 de marzo del aludido año, en su domicilio fiscal (foja 211).

Que en atención a lo expuesto, la Administración reparó la deducción de la participación de utilidades del ejercicio 2009, ascendente a S/. 80 397,00, al determinar que no se realizó su pago, ni se entregó los cheques a los ex-trabajadores, dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación

[3] Inciso incorporado por el artículo 6° de la Ley 27356, publicada el 18 de octubre de 2000.
[4] Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06762-3-2013 y 21233-3-2012.

de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, para ser considerada como puesta a disposición de dichos ex-trabajadores.

Que posteriormente, a través del Requerimiento N° 0122120001520 y su Anexo N° 01, notificados el 9 de julio de 2012 (fojas 223 a 226), la Administración dio cuenta a la recurrente de determinados reparos de conformidad con el Resultado del Requerimiento N° 0122120000648, entre ellos, el reparo por participación de utilidades no canceladas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, por la suma de S/. 80 397,00, indicándole que debía presentar sus descargos con la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 0122120001520, notificado el 17 de julio de 2012 (fojas 213, 214 y 222), la Administración dejó constancia que la recurrente esgrimió los mismos argumentos que ha expresado en su recurso de apelación, esbozados en los párrafos precedentes, sin adjuntar nuevo material probatorio, por lo que aquélla mantuvo el anotado reparo.

Que de conformidad con lo dispuesto por la Resolución de Superintendencia N° 003-2010/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, para aquellos contribuyentes cuyo último digito del R.U.C. fuera dos (2), como es el caso de la recurrente, debía presentarse el 31 de marzo de 2010.

Que en este contexto, es materia de controversia determinar si en el presente caso se cumplió con la condición exigida por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto relativo a la participación en utilidades de los ex-trabajadores de la recurrente, en el ejercicio acotado.

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, aún cuando su disposición no haya sido real sino sólo una posibilidad[5].

Que desde el punto de vista civil, podría interpretarse que en aplicación del artículo 1233° del Código Civil que dispone que "*la entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, sólo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario*", tratándose del cheque (título valor), el ingreso habría quedado a disposición cuando su titular lo hubiese cobrado.

Que sin embargo, 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, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo[6] y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, 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 citado 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 en tal sentido, si bien los cheques para el pago de la participación en las utilidades a los ex-trabajadores se emitieron el 30 de marzo de 2010, no puede entenderse que desde esa fecha estuvieron a disposición de los ex-trabajadores, pues la emisión de tales documentos no implica, necesariamente, que desde tal fecha los cheques pudieron ser cobrados por aquéllos, sino tan sólo que internamente para la recurrente dichos documentos se emitieron en la mencionada fecha.

---

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

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

Que tampoco se advierte de la documentación que obra en autos, que la recurrente hubiese realizado actuaciones destinadas a comunicar a los ex-trabajadores, de manera directa, que se encontraban a disposición de ellos los cheques relacionados con el pago por participación de utilidades de forma tal que aquéllos hubiesen podido hacer suyo el anotado ingreso, dependiendo únicamente de su voluntad que tal situación acontezca; siendo que en el presente caso únicamente se efectuó una publicación en un diario de circulación nacional comunicando la disposición de dichos cheques desde el 30 de marzo de 2010, la que por sí sola resulta insuficiente para lograr que aquéllos pudieran hacer suyo el referido ingreso, por lo tanto, carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que de acuerdo con lo expuesto, se observa que la recurrente no acreditó en autos que hubiese cumplido con pagar la participación de utilidades del ejercicio 2009 a sus ex-trabajadores, ascendente a S/. 80 397,00, dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, por lo que al encontrarse arreglado a ley el reparo efectuado por la Administración, procede mantenerlo y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que no resulta atendible lo alegado por la recurrente, respecto a que la Administración le estaría exigiendo formalidades que no se encuentran reguladas en la Ley del Impuesto a la Renta o su reglamento, ya que el artículo 59° de la referida ley no condiciona a que un ingreso se considere percibido con la efectiva puesta a disposición, toda vez que este Tribunal, en sendas resoluciones, al determinar el criterio de lo percibido ha establecido que la "puesta a disposición" a que alude la ley del citado 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, situación que no ha sido acreditada en autos.

Que sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05657-5-2004, 11362-1-2011 y 020227-10-2011, invocadas por la recurrente, corresponde indicar éstas hacen referencia al criterio del percibido, en los términos antes mencionados, señalando que la emisión de los cheques no necesariamente implica que desde tal fecha éstos pudieron ser cobrados, criterio que ha sido recogido por la presente resolución.

Que finalmente, al haberse establecido que los reparos antes mencionados se encuentran arreglados a ley, procede que la Administración mantenga el importe de la deuda contenida en la resolución de determinación impugnada.

Resolución de Multa N° 012-002-0020010

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0020010 (fojas 390 y 391), se emitió por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, esto es por no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del anotado código, aprobada por Decreto Legislativo N° 981, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del monto aumentado indebidamente, entre otros.

Que la deuda contenida en la resolución de multa antes citada fue calculada en función al saldo aumentado indebidamente, establecido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0031621, en virtud de los reparos por concepto de gastos sustentados con comprobantes de proveedores "no habidos" y participación de utilidades no canceladas dentro del plazo establecido para la presentación de la

declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado[7], cuya procedencia ha quedado demostrada en esta instancia; por lo que corresponde mantener la aludida resolución de multa y confirmar la apelada también en este extremo.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconi Sinche e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0150140010612 de 31 de enero de 2013.

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

HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA

FALCONÍ SINCHE
VOCAL

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
ILL/SQ/DT/RM

[7] Cabe anotar que para efecto del cálculo de la sanción de multa, la Administración tuvo en cuenta el pago efectuado por la recurrente el 13 de julio de 2012 (foja 390).