



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

EXPEDIENTE N° : 6559-2007
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 16 de julio de 2014

VISTA la apelación interpuesta por (RUC N°), contra la Resolución de Intendencia N° 0660140003401/SUNAT de 30 de marzo de 2007, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0004664 y 064-003-0004665 y la Resolución de Multa N° 064-002-0012724, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la emisión de los valores impugnados adolece de nulidad, dado que la Administración no consideró el escrito presentado el 27 de abril de 2006, antes de la notificación de aquéllos, escrito en el cual efectuó los descargos a las observaciones detalladas en el Resultado del Requerimiento N° 0621050000640 al amparo del artículo 75° del Código Tributario, situación que vulnera sus derechos y acarrea la nulidad de la fiscalización, por no haberse meritado las pruebas presentadas, citando la Resolución del Tribunal Fiscal N° 397-2-02. Agrega que el anotado requerimiento carece de nombre, apellido y firma del auditor fiscalizador y del supervisor y cita al respecto diversas resoluciones de este Tribunal y normas de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que respecto al reparo por gastos ajenos al giro del negocio por la adquisición de una crema para piel, indica que este cumple con el principio de causalidad, dado que estuvo destinado a restaurar y proteger la piel del personal que prestó servicios en la ciudad de Arequipa, debido al clima frío que tiende a dañar la piel.

Que con relación al reparo por servicios inexistentes y recibos por honorarios que no cumplen con los requisitos legales, refiere que aquellos se sustentan en recibos por honorarios, contratos y documentación presentada oportunamente, la cual no fue meritada por la auditora, no habiéndose tenido en cuenta que debido a las exigencias contractuales requiere contratar personal independiente, el cual no figura en los contratos suscritos con las empresas auditadas a efectos de tener mayores opciones de ganar los concursos y mejorar los programas y los procedimientos de auditoría, entre otros, habiendo puesto a disposición de la Administración los papeles de trabajo e informes de auditoría correspondientes, los que no fueron verificados.

Que en cuanto al reparo por gastos de seguro de vida del gerente general, alude que no se ha realizado una interpretación adecuada del principio de generalidad, en el cual debe tenerse en cuenta la jerarquía del personal de la empresa conforme con el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003.

Que respecto al reparo por ingresos devengados por servicios prestados a CMAC Piura S.A.C., sostiene que no se analizó correctamente el monto devengado por el servicio siendo que los ingresos deben ser reconocidos de acuerdo con la NIC 18.

Que con relación al reparo por gastos de personal inexistente, por el trabajador Eurípides Escobedo Hidalgo, indica que se encuentra sustentado por la naturaleza del trabajo que realiza y que existe suficiente documentación que acredita las labores prestadas por aquél, la cual fue presentada junto con el escrito de 13 de enero de 2006.

   1



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que en cuanto al reparo por viáticos, indica que su personal se desplaza a diversas ciudades e incluso dentro de la misma ciudad de Trujillo, por lo que en mérito a la naturaleza del trabajo y horario corrido tiene que entregarlos.

Que respecto al reparo por la Tasa Adicional del 4,1%, reitera los fundamentos antes expuestos, debido a que -según señala- este se sustenta en los reparos antes mencionados.

Que la Administración señala que en virtud al artículo 75° del Código Tributario, otorgó a la recurrente un plazo para presentar sus descargos a los reparos formulados, el cual vencía el 6 de abril de 2006, y si bien el 5 de abril de 2006 solicitó una prórroga para ello, esta fue denegada, comunicándosele la decisión mediante Carta N° 674-2006-SUNAT/2K0200, por lo que el escrito presentado el 27 de abril de 2006 no fue meritudo durante la fiscalización.

Que agrega que como resultado de la fiscalización reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por gastos ajenos al giro del negocio, gastos por servicios inexistentes y recibos por honorarios que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, gastos por seguro de vida del gerente general, ingresos devengados, gastos de personal inexistente, gastos de viáticos, asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del referido ejercicio y verificó la comisión de la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que declaró infundada la reclamación formulada.

Que se aprecia de autos que mediante la Orden de Fiscalización N° 050063103720, Carta N° 050063103720-01 SUNAT y Requerimientos 0621050000640, 0622060000001, 0622060000083 y 0622060000181¹ (fojas 1563 a 1567, 1575 a 1579, 1601 a 1616, 1624 a 1627, 1646 y 1653), se realizó un procedimiento de fiscalización de las obligaciones tributarias de la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004.

Que como resultado del mencionado procedimiento de fiscalización la Administración efectuó reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por, entre otros²: i) Gastos ajenos al giro del negocio, ii) Gastos por servicios inexistentes y recibos por honorarios que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, iii) Gastos por seguro de vida del gerente general, (iv) Ingresos devengados, (v) Gastos de personal inexistente y (vi) Gastos de viáticos no vinculados al giro del negocio, y aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, asimismo, verificó la comisión de la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiendo como consecuencia de ello las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0004664 y 064-003-0004665 y la Resolución de Multa N° 064-002-0012724 (fojas 2035 a 2068).

Gastos ajenos al giro del negocio

Que de la revisión del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (foja 2060), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2004, por gastos ajenos al giro del negocio, por el importe de S/. 111,05, por la Factura 073 N° 0012337 emitida por Boticas FASA S.A.

Que de acuerdo al artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 945, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y

¹ Notificados en el domicilio fiscal de la recurrente - según se aprecia del Comprobante de Información Registrada (foja 2177)- con acuse de recibo, habiendo consignado el receptor sus datos de identificación y firma, de conformidad con lo normado por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1568, 1580, 1617 y 1628).

² La Administración también reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos no sustentados, el cual no ha sido impugnado por la recurrente (foja 2134).



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera prohibida por esta ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356³, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que como se aprecia de las normas glosadas, uno de los requisitos para que las adquisiciones de bienes sean permitidas como gasto de la empresa, es que cumplan con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que mediante el punto 3 y Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0622060000001 (fojas 1613 y 1616), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la documentación correspondiente la relación de causalidad del gasto contenido en la Factura 073 N° 0012337, por el importe de S/. 111,05, por la adquisición de un "preparado de receta".

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente, mediante escrito de 13 de enero de 2006 (foja 361), indicó que existió la necesidad de comprar un preparado de receta médica facial, para ser utilizado por su equipo de auditoría que viajó a la ciudad de Arequipa, donde el clima es frío, para realizar una auditoría a los Registros Públicos de esa ciudad, y adjuntó copia del documento de recepción del producto por una trabajadora⁴ (foja 179).

Que se observa en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0622060000001 (foja 1595) que la Administración mantuvo el reparo debido a que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que obra en autos el escrito presentado el 6 de abril de 2006 en el que la recurrente, en el plazo otorgado por la Administración en virtud al artículo 75° del Código Tributario, se limita a reiterar lo señalado en su escrito de 13 de enero de 2006 (foja 640) y no adjunta documentación sustentatoria que acredite la necesidad del gasto y su vinculación con la generación de la renta gravada.

Que de la revisión de la Factura 073 N° 0012337 (foja 1106) se verifica que corresponde a la adquisición de un "preparado de receta", no habiéndose acreditado la recurrente -la cual se dedica a desarrollar actividades de contabilidad- que dicho producto, aparentemente vinculado a una prescripción médica, se encuentre relacionado con la generación de su renta gravada o con el mantenimiento de su fuente, no acreditándolo un reporte de recepción de uno de los trabajadores, como se pretende, por lo que al no haberse demostrado la causalidad de dicho gasto, no obstante haber sido debidamente requerida para el efecto, procede mantener el reparo formulado y confirmar la apelada en este extremo.

Gastos por servicios inexistentes y recibos por honorarios que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago

Que según el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (fojas 2054 a 2059), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos por prestación de servicios inexistentes y recibos de honorarios que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, por la suma de S/. 120 930,00.

³ Ley que modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, publicada el 18 de octubre de 2000.

⁴ Documento que carece de fecha cierta.



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

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

Que por otro lado, para sustentar el gasto correspondiente al Impuesto a la Renta de manera fehaciente, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que es necesario que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes, circunstancia que debe ser acreditada por los contribuyentes, criterio que ha sido establecido por este Tribunal en diversa jurisprudencia, como son las Resoluciones Nº 01807-4-2004 y 01145-1-2005.

Que al respecto, este Tribunal mediante la Resolución Nº 01759-5-2003, ha dejado establecido que una operación es inexistente si se dan algunas de las siguientes situaciones: a) Una de las partes (vendedor o comprador) no existe o no participó en la operación, b) Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación, c) El objeto materia de venta es inexistente o distinto, y d) la combinación de a) y c) o de b) y c), toda vez que de presentarse alguna de tales situaciones no podría afirmarse que se produjo la entrega física del bien consignado en el comprobante de pago y/o el pago respectivo por tal bien.

Que asimismo, es preciso anotar que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 120-5-2002 y 3708-1-2004, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Que de lo expuesto se concluye que para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente las adquisiciones de bienes o servicios, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, este debe corresponder a una operación real, correspondiendo a los contribuyentes contar con la documentación que permita acreditar la realidad de la operación.

▪ Servicios inexistentes

Que según se dejó constancia en punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0622060000001 (fojas 1592 a 1594), la Administración reparó el gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, relacionado con los recibos por honorarios emitidos por

por los períodos enero a diciembre de 2004, detallados en el Anexo Nº 2 de dicho resultado (fojas 1581 a 1588), al no haberse cumplido con acreditar la efectiva prestación de los servicios en ellos detallados, consistentes en apoyo en la elaboración de informes de auditoría, informes complementarios de auditoría, procedimientos tentativos para postular a diferentes auditorías y digitación de informes emitidos por la prestación de apoyo en la realización de programas de auditoría.

Que mediante los escritos de 13 de enero y 6 de abril de 2006, la recurrente indicó que se dedica a realizar auditorías financieras a importantes empresas públicas y privadas, y que para ello necesita la prestación de servicios de profesionales y personal técnico de diversas carreras, las cuales categorizaba por letras, y que dichas categorías incluían trabajos de asesoramiento para la elaboración de programas, elaboración de informes, evaluación de áreas que conforman la estructura orgánica de la entidad a



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

examinar, elaboración de cuestionarios de control interno de distintas áreas, actualización de todo tipo de normas legales aplicables a las empresas a las que realiza la auditoría, elaboración de programas de auditoría definitivos, digitación de propuesta de auditoría, entre otros (fojas 357 a 361, 639 y 640).

Que a efectos de acreditar la prestación de los servicios observados adjuntó un cuadro en el que indicó el trabajo realizado por cada proveedor (fojas 168 a 178), contratos de locación de servicios celebrados con Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Piura S.A.C., Caja Municipal de Ahorro y Crédito Huancayo S.A., Empresa Prestadora de Servicios de Saneamiento de Cajamarca S.A., Municipalidad Provincial de Talara, Entidad Prestadora de Servicios de Saneamiento de Lambayeque S.A., Zona Registral N° V, Sede Trujillo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos, Zona Registral N° II, Sede Chiclayo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos, Zona Registral N° XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos, Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Trujillo S.A. (fojas 98 a 167), un certificado de auditoría externa emitido por la Universidad Privada Antenor Orrego (foja 97), addendas a algunos contratos de locación de servicios celebrados (fojas 91 a 96), contratos de locación de servicios suscritos con

(fojas 78 a 90), cuestionarios de control interno y las Cartas N° 131-2004-JASC-G, 030-2004-JASC-G y 042-2004-JASG-C sobre propuestas técnicas para examinar estados financieros y remisión de informes de auditoría practicados a y (fojas 59 a 77).

Que sin embargo, si bien los citados medios probatorios, podrían acreditar la prestación de los servicios por parte de la recurrente a sus clientes, no constituyen elemento probatorio que acrediten en modo alguno que los servicios reparados fueron prestados a la recurrente por las personas indicadas, asimismo, los cuadros no constituyen elementos probatorios de aquéllo, siendo su única función proporcionar explicaciones detalladas que a criterio de la recurrente ayudarían a un mejor análisis de su pretensión.

Que con relación a los recibos por honorarios emitidos por

⁵,
⁶, ⁷, ⁸, ⁹,
¹⁰, ¹¹, ¹² y
¹³, por apoyo en la realización de programas de auditoría, la recurrente presentó copia simple de los contratos de locación de servicios suscritos con estos, no obstante, corresponden a documentos simples que no cuentan con fecha cierta y no consignan específicamente la labor que sería efectuada, por lo que no acreditan la efectiva realización de los servicios observados, siendo además que, de la revisión de los contratos de locación de servicios de auditoría externa celebrados por la recurrente con sus clientes y en los cuales se detallan los profesionales que se encargarían de realizar las auditorías y addendas suscritas por remplazo y designación de nuevo personal (fojas 78 a 96 y 98 a 167), no se menciona la participación de las referidas personas, es más, dos de los auditores encargados de la ejecución de tales auditorías manifestaron que no contaban con personal de apoyo en la realización de sus funciones (fojas 1170 y 1172).

Que en cuanto a los recibos por honorarios emitidos por

¹⁵, ¹⁶, ¹⁷, ¹⁴,

⁵ Recibos por Honorarios 0001 N° 000509, 000510, 000511, 000512, 000516 a 000520 y 000524 (fojas 865 a 874).

⁶ Recibos por Honorarios 001 N° 00125 a 00147 (fojas 815 a 837).

⁷ Recibos por Honorarios 001 N° 000013 a 000022, 000024 a 000033, 00035 y 000036 (fojas 793 a 814).

⁸ Recibos por Honorarios 001 N° 000041, 000044 a 000049, 000051 a 000053, 000058, 000059, 000061 y 000062 (fojas 764 a 777).

⁹ Recibo por Honorarios 002 N° 000095 (foja 741).

¹⁰ Recibos por Honorarios 001 N° 000174 a 000183 (fojas 726 a 735).

¹¹ Recibos por Honorarios 001 N° 0073 a 0076, 0078, 0081, 0082 y 0083 (fojas 699 a 706).

¹² Recibo por Honorarios 001 N° 000161 (foja 698).

¹³ Recibos por Honorarios 001 N° 000034, 000035, 000038, 000041 y 000043 (fojas 692 a 696).

¹⁴ Recibos por Honorarios 001 N° 000128 a 000130 (fojas 965 a 967).

5



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31 y 32 (fojas 1581 a 1588), por apoyo en la elaboración de informes de auditoría, informes complementarios de auditoría, procedimientos tentativos para postular a diferentes auditorías y digitación de informes, la recurrente no presentó documentación alguna que acreditara la realización de los servicios descritos en aquéllos³³.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios cargados como gasto y reparados por la Administración (fojas 1581 a 1588), no obstante haber sido expresamente requerida para ello, el reparo se encuentra arreglado a ley, procediendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que puso a disposición de la Administración los papeles de trabajo e informes de las auditorías realizadas y que estos no fueron verificados, cabe señalar que ello no acredita que las personas que alega le prestaron servicios, en efecto lo hubieran hecho, sino, en todo caso, acreditarían que ella prestó servicios a terceros, por lo que dado que fue requerida para que cumpla con acreditar la efectiva prestación de los servicios observados, sin haberlo hecho, lo expuesto no resulta atendible.

▪ Recibos por Honorarios que no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago

Que conforme al inciso j) del artículo 44° antes citado, no son deducibles para la determinación de la renta neta de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de acuerdo al numeral 2.1 del literal b) del punto 2 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 077-99/SUNAT, constituye, uno de los requisitos mínimos con que deben contar los recibos por honorarios, el tener la dirección del establecimiento donde está ubicado el punto de emisión.

¹⁷ Recibos por Honorarios 0001 N° 000022, 000023 y 000026 (fojas 935 a 937).

¹⁸ Recibos por Honorarios 002 N° 000156, 000186 y 000187 (fojas 913, 914 y 934).

¹⁹ Recibos por Honorarios 002 N° 000034, 000037, 00101 (fojas 892, 906 y 909).

²⁰ Recibo por Honorarios 001 N° 000020 (foja 864).

²¹ Recibos por Honorarios 001 N° 000034, 000035, 000037, 000043 y 000047 (fojas 856 a 860).

²² Recibo por Honorarios 001 N° 000022 (foja 855).

²³ Recibo por Honorarios 001 N° 0025 (foja 846).

²⁴ Recibo por Honorarios 001 N° 000282 (foja 792).

²⁵ Recibo por Honorarios 001 N° 000626 (foja 788).

²⁶ Recibos por Honorarios 001 N° 00592, 000594, 000604 y 000605 (fojas 778, 779, 784 y 785).

²⁷ Recibos por Honorarios 001 N° 00020, 00021 y 00025 (fojas 754 a 756).

²⁸ Recibos por Honorarios 0001 N° 0000018, 0000021, 000023 y 0000025 (fojas 750 a 753).

²⁹ Recibo por Honorarios 0001 N° 000008 (foja 749).

³⁰ Recibos por Honorarios 001 N° 0000058 a 0000062 (fojas 744 a 748).

³¹ Recibos por Honorarios 0001 N° 000012 y 000014 (fojas 742 y 743).

³² Recibos por Honorarios 001 N° 000451, 000453 y 000472 (fojas 714, 715 y 707).

³³ Cabe precisar que en los casos en que se ha verificado que los proveedores

figuran en los contratos de locación de servicios profesionales de auditoría externa celebrados por la recurrente con las entidades auditadas, la Administración ha considerado acreditada la prestación del servicio y no ha formulado reparo alguno (fojas 1581 a 1588).

M O J 6



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que según se dejó constancia en punto 4c del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0622060000001, la Administración reparó el gasto relacionado con los Recibos por Honorarios 001 N° 000457, 000462, 000463, 000466, 000469 y 000470³⁴, emitidos por _____, al verificar que consignaban un domicilio fiscal que no se encontraba declarado ante SUNAT, según información de la Ficha RUC, por tanto no cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago (fojas 1581, 1583 y 1592).

Que mediante escrito de 13 de enero de 2006 (foja 357), la recurrente señaló que los mencionados recibos acreditan un gasto real por los servicios prestados por Gerardo Vargas Haro, y que en estos se constata el RUC y su nombre como contribuyente, y que el hecho que consignen una dirección incorrecta constituye una omisión formal, adjuntando una declaración jurada certificada por Notario del emisor en el que precisa que se trata de un error de imprenta, que sus recibos fueron autorizados por SUNAT y que ha subsanado dicho error consignando en el recibo usuario y copia emisor la dirección correcta: (foja 54).

Que de la revisión de los Recibos por Honorarios 001 N° 000457, 000462, 000463, 000466, 000469 y 000470 (fojas 708 a 713), emitidos por _____ el 3 y 22 de mayo, 2 y 21 de junio, 15 y 22 de julio de 2004, respectivamente, se aprecia que consignan como dirección _____ sin embargo, de acuerdo con el reporte Consulta RUC de dicho proveedor (fojas 2199 y 2200) el único domicilio declarado a la fecha de emisión de los referidos comprobantes ante la Administración es el ubicado en _____ por lo que incumplen con el requisito mínimo establecido en el numeral 2.1 del literal b) del punto 2 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, y, en consecuencia, el reparo formulado se encuentra arreglado a ley³⁵, no resultando atendible el cuestionamiento de la recurrente en sentido contrario, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Gastos por seguro de vida del gerente general

Que de la revisión del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (fojas 2052 y 2053), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos por seguro de vida del gerente general, por la suma de S/. 7 949,00.

Que de conformidad con el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, las retribuciones que se acuerden al personal incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servicios en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que según se verifica del punto 8 del Requerimiento N° 0622060000001 (foja 1615), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la necesidad del gasto registrado en la Cuenta 651- Seguros, respecto del pago realizado por el seguro de vida de su gerente general, _____ y el cumplimiento del criterio de generalidad de este.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente, a través del escrito de 13 de enero de 2006 (fojas 354 y 355), indicó que existía la necesidad del gasto por cuanto de acuerdo a la naturaleza de sus operaciones y fines, el socio gerente, en calidad de representante legal, tiene que viajar frecuentemente a distintas ciudades de la costa, sierra y selva durante la postulación de concursos, suscripción de contratos

³⁴ La Administración observó los Recibos por Honorarios 001 N° 000451, 000453 y 000472, emitidos por _____ (foja 1583), tanto por no cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobante de Pago, como por servicios inexistentes, habiendo sido este último confirmado, por lo que no resulta pertinente analizar tales documentos en este extremo.

³⁵ Similar criterio ha sido señalado en las Resoluciones N° 1377-1-2007 y 4628-4-2012.

M  



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

con las entidades a auditar, desarrollo de auditorías, entrega de informes, entre otros, lo que origina riesgo para su vida, por lo que mediante el Acta de Junta General Extraordinaria de Participacionistas (fojas 18 y 19), se aprobó la adquisición de una póliza de seguro de vida a su favor, siendo dicho socio-gerente la persona con mayor jerarquía, nivel, antigüedad y dedicación exclusiva, no incumpléndose, por tanto, el principio de generalidad.

Que se observa del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0622060000001 (foja 1590) que la Administración mantuvo el reparo toda vez que el gasto por pago de prima de seguro de vida no cumplía con el requisito de generalidad previsto en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que en el Libro de Planillas de la recurrente figuraban registrados dos trabajadores, uno de ellos con el cargo de gerente general y el otro con el cargo de auditor, siendo que ambos viajan por motivos de los contratos de auditoría celebrados, sin embargo, solo el primero contaba con una póliza de vida.

Que mediante escrito de 6 de abril de 2006 la recurrente reiteró lo señalado en el escrito presentado el 13 de enero de 2006 (foja 639), y no adjuntó documentación adicional.

Que estando a lo expuesto, toda vez que el reparo ha sido formulado por el seguro de vida pagado por la recurrente a su gerente general sin cumplir con el requisito de generalidad, verificándose en autos que ha sido otorgado solo a uno de sus trabajadores registrados en su Libro de Planillas (fojas 644 a 647), siendo el único alegato de la recurrente que la necesidad del gasto se sustenta en los frecuentes viajes que originan riesgo en la vida de uno de ellos (gerente general), pese a que ambos trabajadores (gerente general y auditora) se trasladan frecuentemente para cumplir sus funciones, lo que no ha sido cuestionado ni desvirtuado por la recurrente, encontrándose, por ende, ambos en una situación similar, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, al no respetar el principio de generalidad, habida cuenta que no existe una razón objetiva que determine que solo uno de ellos debe contar con el, correspondiendo, por tanto, confirmar la apelada en este extremo.

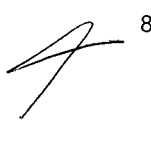
Que respecto a lo sostenido por la recurrente en el sentido que no se ha realizado una interpretación adecuada del principio de generalidad, en el cual debe tenerse en cuenta la jerarquía del personal de la empresa, citando a la Resolución N° 02230-2-2003, cabe señalar que este no resulta aplicable al estar referida a otro tipo de gasto, siendo importante precisar que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, como jerarquía, rendimiento, zona geográfica, funciones, entre otros, no siendo, en consecuencia, la jerarquía, el único criterio a tener en cuenta a efectos de evaluar su aplicación, tal como en el presente caso, en el cual se ha determinado que ambos trabajadores se encuentran en una situación de riesgo similar en el desarrollo de sus funciones, las cuales implican en ambos casos viajes frecuentes, por lo que el gasto por póliza de seguro sólo para uno de ellos incumple el anotado requisito, por lo que tal alegato carece de sustento.

Ingresos devengados

Que según los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (fojas 2048 a 2052 y 2064), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por ingresos devengados, por el importe de S/. 9 322,00.

Que de acuerdo con el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, siendo que las rentas de la tercera categoría se consideran producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, agregándose en dicho artículo que ello será de aplicación analógica para la imputación de gastos.

Que según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05276-5-2006 y 03994-4-2006, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

   8



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que en relación con el concepto de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad – NIC 1, modificada en 1997³⁶, prevé que una empresa debe preparar sus estados financieros sobre la base contable de lo devengado, precisando que de acuerdo con dicho criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento Nº 0622060000083 (foja 1579), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la diferencia detectada entre los ingresos declarados en el ejercicio 2004 y los ingresos determinados, por el importe de S/. 9 322,00, detallados en el Anexo Nº 2 al resultado de dicho requerimiento (fojas 1575 y 1576), precisando que dicha diferencia se originaba en los ingresos reconocidos por las auditorías realizadas a la

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente, a través de su escrito de 25 de enero de 2006 (foja 367), señaló que los pagos por las auditorías realizadas a tales clientes se efectuaban conforme a lo dispuesto en los contratos suscritos y no sobre el avance de las horas trabajadas.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0622060000083 (fojas 1571 a 1573), la Administración indicó que para la determinación de los ingresos devengados de las auditorías realizadas a la

se cumple con los requisitos establecidos en la NIC 18, toda vez que el monto del ingreso pudo ser medido confiablemente, en base a los contratos suscritos con tales empresas, lo que se evidencia con la remisión de informes a las empresas auditadas, precisando que los beneficios económicos se destinaron a la recurrente, teniendo en cuenta que ella misma realiza la cobranza por el servicio que presta, por lo que reparó los ingresos devengados.

Que mediante escrito de 6 de abril de 2006, la recurrente indicó que no se analizó correctamente el monto real devengado (foja 639), y no presentó documentación adicional.

Que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones Nº 8534-5-2001 y 05276-5-2006, ha señalado que de acuerdo con su naturaleza, los servicios de auditoría financiera, se encuentran supeditados a un resultado, que se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría contratado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

Que asimismo, en dichas resoluciones se precisó que ello hacía evidente que el devengamiento del gasto estaba supeditado a la culminación del servicio cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que se terminara de prestar, por lo que atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado y recepcionado, no cabe vincular o correlacionar el gasto que genere con los ingresos obtenidos en el ejercicio auditado, y, que por ello, por aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por el anotado servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente recepciona el informe y tiene con ello la posibilidad de emplearlo para los fines correspondientes a su naturaleza.

Que estando al anotado criterio, y en el mismo sentido, para efecto del devengamiento del ingreso, se debe considerar que este se encuentra supeditado a la culminación del mencionado servicio.

Que ahora bien, en el presente caso, de la revisión del contrato por la prestación del servicio de auditoría a la se aprecia que corresponde a uno sujeto a resultados y que culminaría con la entrega del informe de auditoría solicitado, no habiéndose fijado algún pago parcial

³⁶ Oficializada en el Perú por Resolución del Consejo Nacional de Contaduría Nº 16-99-EF/93.01 de 23 de julio de 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

por la entrega de avances, y fue solicitado con relación al ejercicio 2003 (fojas 157 a 167), iniciándose su prestación en dicho año, lo cual se acredita con la entrega de un primer informe inicial el 20 de diciembre de 2003 (foja 210) y culminó en el ejercicio 2004 con la entrega del informe final el 28 de febrero de 2004 (foja 207), por lo que en este último se devengó el ingreso de la recurrente, por lo que procedía su declaración en el ejercicio 2004, no resultando atendible lo sostenido en el sentido que no se analizó correctamente el devengamiento de los ingresos por los servicios prestados a la referida empresa, más aún si reconoció que sus servicios concluyeron en el 2004.

Que sin embargo, conforme se constata en el Anexo N° 02 al Requerimiento N° 0622060000083 y en el punto 2 del Anexo N° 1 al resultado de dicho requerimiento (fojas 1575, 1576, 1571 a 1573), la Administración determinó los ingresos devengados teniendo en consideración el grado de avance en función a los servicios prestados en cada uno de los ejercicios en que se llevó a cabo la auditoría, considerando en el 2004 solo el 35% de tales ingresos (foja 1575), ello, no obstante, no genera la nulidad de los actuados ni invalida el reparo formulado, por lo que procede mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que de otro lado, con relación a la prestación del servicio de auditoría a la
de la revisión del contrato celebrado por ella, el cual corresponde también a uno sujeto a resultados con similares características que el contrato antes analizado (fojas 98 a 104), se aprecia que se realizaría respecto del ejercicio 2004, y que los trabajos se habrían iniciado el 15 de octubre de 2004, culminando con la entrega del informe de auditoría financiera, largo, presupuestal, entre otros, el 28 de febrero de 2005, plazo que se respetó, tal como se observa del respectivo cargo de recepción (foja 186), por lo que, en aplicación al principio de lo devengado, no procedía considerar como ingreso devengado en el 2004, suma alguna vinculada al referido contrato, toda vez que los servicios a que correspondía culminaban recién en el ejercicio 2005, por lo que corresponde levantar el reparo formulado por aquél y revocar la apelada en este extremo.

Gastos de personal inexistente

Que de la revisión del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (fojas 2045 a 2048), se verifica que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos de personal inexistente, por S/. 1 401,00.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento 06220600000181 (foja 1565), la Administración le solicitó a la recurrente que sustentara con documentación fehaciente el gasto de personal, respecto de Eurípides Escobedo Hidalgo, quien según el Libro de Planillas se desempeñó como trabajador en abril y mayo de 2004, para lo cual debía acreditar el trabajo que realizó en tales períodos.

Que mediante escrito presentado el 15 de febrero de 2006 (fojas 634 y 635), la recurrente señaló que debido a la carga de trabajo durante el período 2004, en el mes de abril, contrató a plazo indeterminado a Eurípides Escobedo Hidalgo, con la finalidad que apoyara a tiempo completo en sus oficinas realizando labores de revisión y control de los planes y programas de auditoría elaborados para las diferentes entidades que se iban a auditar, y que la necesidad del gasto se sustentaba con los once contratos firmados con las diferentes entidades auditadas, los cuales obran en poder de la Administración, pues fueron entregados en respuesta al punto 1 del Requerimiento N° 0622060000001, precisando que no existe documento alguno donde figure el nombre del referido trabajador como la persona que elaboró o revisó un determinado plan o programa de auditoría puesto que éstos son elaborados como un trabajo de equipo y con la participación de otros auditores.

Que se observa del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 06220600000181 (fojas 1560 y 1561), que la Administración formuló el reparo debido a que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que acreditara el servicio prestado por Eurípides Escobedo Hidalgo en los meses de abril y mayo de 2004, debido a que en los contratos de locación de servicios profesionales de auditoría externa celebrados con

que se prestaron en tales meses, no figuraba el nombre del referido trabajador y por ende no se acreditaba que participó como miembro del equipo de auditoría como señalaba.



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que en el escrito de 6 de abril de 2006 la recurrente reiteró los argumentos antes citados (fojas 638 y 639) y no adjuntó documentación adicional.

Que según la copia del Libro de Planillas que obra en autos (fojas 642 y 643), Eurípides Escobedo Hidalgo se habría desempeñado como trabajador de la recurrente en los meses de abril y mayo de 2004.

Que sin embargo, de la revisión de los contratos de locación de servicios profesionales de auditoría externa presentados por la recurrente³⁷ (fojas 98 a 167), en los cuales se detallan los profesionales encargados de practicar las auditorías, no se menciona la participación de _____ no existiendo, en consecuencia, evidencia que participó como miembro del equipo durante el período observado, más aún cuando la referida persona manifestó que no estuvo en el Libro de Planilla durante el ejercicio 2004 (foja 1118), careciendo de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que presentó documentación que acreditaba la labor realizada por aquél.

Que en tal sentido, toda vez que la recurrente no cumplió con acreditar la efectiva prestación de los servicios por parte de _____ procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Gastos de viáticos no vinculados al giro del negocio

Que según el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664 (foja 2040), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por gastos de viáticos no vinculados al giro del negocio, por S/. 3 173,00.

Que de acuerdo con el inciso r) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por la anotada ley, siendo deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los pasajes, aceptándose además un viático que no podrá exceder del monto del viático que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía; previéndose al respecto en el reglamento de la anotada ley que los viáticos comprenden los gastos de alojamiento y de alimentación, asimismo, que el monto pagado por viáticos no requerirá ser justificado con comprobantes de pago cuando se trate de viajes al exterior.

Que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tal como la Resolución N° 1253-4-2005, ha señalado que no resulta suficiente afirmar que existió el viaje sino que se requiere acreditar en cada caso y con la documentación pertinente la necesidad de este, además de la acreditación de los gastos incurridos en él.

Que en consecuencia, de acuerdo a las normas y criterio antes citados, para efecto de la deducción del gasto por viáticos se debe acreditar la necesidad del traslado físico del servidor o funcionario fuera del lugar habitual donde presta servicios y su vinculación con la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente, asimismo, acreditar el viaje con los boletos respectivos y los gastos de alojamiento y alimentación con los correspondientes comprobantes de pago.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0622060000181 (fojas 1563 y 1564), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara en forma documentaria y fehaciente la necesidad de los gastos detallados en el punto 9 del Requerimiento N° 0622060000001 (fojas 1 a 11) correspondientes a viáticos para auditores que realizan trabajo de oficina y por viáticos para, entre otros,

³⁷ Relacionados con los periodos acotados.



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente, a través del escrito de 15 de febrero de 2006 (fojas 629 y 630), señaló que normalmente durante el proceso de trabajos de auditoría hasta la elaboración del informe final, se hacen trabajos de coordinación de los papeles de trabajo de la sociedad auditada fuera del horario de oficina, lo cual origina que se tenga que realizar gastos de alimentación emitiéndose los comprobantes respectivos a su nombre, siendo imposible identificar a los beneficiarios de los gastos, y, de otro lado, que los gastos por viáticos para

corresponden a pasajes, hospedaje y alimentación con la finalidad que pudieran desplazarse a diversas ciudades para la realización de las auditorías a diferentes empresas y entidades y que ello se encuentra acreditado con los comprobantes de pago, informes y contratos firmados con las entidades auditadas.

Que se observa del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0622060000181 (fojas 1556 a 1559), que la Administración observó la suma de S/. 1 398,93 por viáticos para auditores porque la recurrente no acreditó el personal que recibió la alimentación y por ende no sustentó su destino, asimismo, observó el importe de S/. 1 774,45³⁸ deducidos como viáticos para las personas antes mencionadas, por cuanto de la documentación presentada no se encontraba acreditada la prestación de servicios de aquéllas.

Que en el escrito de 6 de abril de 2006 la recurrente reitera lo señalado en su escrito de 13 de enero de 2006 (foja 638) y no adjunta documentación adicional.

Que al respecto, si bien la recurrente, con relación a los "viáticos" para auditores que realizan trabajo de oficina, afirma que son por la adquisición de alimentos entregados a estos en mérito a la labor que desempeñan fuera del horario ordinario, es de destacar que tal asignación no corresponde a tal naturaleza, habiendo reconocido la recurrente que ha sido cargado al gasto por tal concepto (fojas 1 a 11), siendo además que no ha acreditado con documentación alguna que éstos estuvieran destinados a gastos que fueran necesarios para la generación de renta gravada, por lo que corresponde mantener el citado reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que de otro lado, respecto a los viáticos para

por -según

refiere al recurrente- ser parte del equipo de auditoría de

(fojas 1 a 11), cabe señalar que la revisión de los contratos

de locación de servicios profesionales de auditoría externa con las referidas entidades (fojas 125 a 156), en los cuales se detallan los profesionales encargados de practicarlas, no se menciona la participación de tales personas, por lo que no se encuentra acreditado que estos hubieran laborado fuera del lugar habitual donde prestaban servicios, y, en consecuencia, la necesidad del gasto.

Que asimismo, si bien de la revisión de los contratos de locación de servicios profesionales de auditoría externa celebrados con y Zona Registral N° XII, Sede Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (fojas 98 a 110), se consigna que Edwin Valencia Castillo forma parte del equipo encargado de practicar las auditorías, no se encuentra acreditado respecto del primero la necesidad de gasto, toda vez que se habría llevado a cabo en Trujillo, siendo que la recurrente tiene su domicilio fiscal en la misma ciudad, y respecto del segundo si bien se acreditaría la necesidad de aquél si se hubiese trasladado a la ciudad de Arequipa, no se adjuntan los documentos y comprobantes de pago respectivos

³⁸ Monto que -según refiere la recurrente- corresponde a la entrega de viáticos a meses de febrero y marzo, por su participación en la auditoría de

por S/. 342,02 en los

por S/. 620,01 en los meses de febrero y marzo, por su participación en las auditorías de

por S/. 71,42 en el mes de febrero, por su participación en la auditoría de

por S/. 320,00 en el mes de marzo, por su participación en las auditorías de

por S/. 240,00 en el mes de mayo, por su participación en las auditorías de

por S/. 46, 00 en el mes de

junio, por su participación en las auditorías de

y Municipalidad Provincial de Talara,

por S/.

35,00 en el mes de octubre, por su participación en las auditorías de

y Zona Registral N° XII, Sede Arequipa

de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos (fojas 1 a 11).



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

que sustentan que este en efecto se hubiere trasladado a tal ciudad y que realizó las labores de auditoría pactadas, esto es, que el gasto se encuentra relacionado con la generación de renta gravada, por lo que corresponde también mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta

Que la Resolución de Determinación Nº 064-003-0004665 (fojas 2036 a 2039 y 2068), fue emitida por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en razón a los reparos por gastos ajenos al giro del negocio, gastos por servicios inexistentes y recibos de honorarios que no cumplen con los requisitos, gastos por seguro de vida del gerente general, gastos de personal inexistente, gastos de viáticos no vinculados al giro del negocio y por ingresos devengados.

Que de acuerdo al artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, siendo que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

Que de acuerdo al inciso g) del artículo 24°-A de la referida ley, para efecto del impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55° de dicha ley.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto aplicable al caso de autos, establece dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país: a) Una tasa del 30% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) En el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24°-A de la misma ley.

Que en consecuencia, conforme a lo señalado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones Nº 05525-4-2008 y 02703-7-2009, se entiende que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues este sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, así por ejemplo no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos como multas e intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que exceden del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de éstos.

Que debe tenerse en cuenta además que la Tasa Adicional del 4,1% se creó con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que fueren susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, respecto de las que no se hubiere producido la retención del 4,1%, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73°-A de la Ley del Impuesto a la Renta³⁹

³⁹ Según el artículo 73°-A, de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 945, establece que "las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14° que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas. Las redistribuciones sucesivas que se efectúen no estarán sujetas a retención, salvo que se realicen a favor de personas no domiciliadas en el país o a favor de personas naturales, sucesiones indivisas o sociedades conyugales que optaron por tributar como tales, domiciliadas en el país. La obligación de retener, también se aplica a las Sociedades Administradoras de los Fondos Mutuos de Inversión en Valores y de los Fondos de Inversión, así como a los Fiduciarios de fideicomisos bancarios y a las Sociedades Tituladoras de Patrimonios Fideicometidos, respecto de las utilidades que se distribuyan a personas naturales o sucesiones indivisas y que provengan de dividendos u otras formas de distribución de



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

debían efectuar las personas jurídicas que acuerden la distribución de utilidades, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos"⁴⁰.

Que en ese sentido, corresponde analizar los conceptos reparados que han sido considerados por la Administración como dividendos presuntos.

Que el importe del reparo por ingresos devengados no puede ser considerado como dividendo presunto, por cuanto no constituye un efectivo ingreso que pudiera calificar como una disposición indirecta de una renta no susceptible de control tributario, sino el producto de una incorrecta práctica en la determinación del Impuesto a la Renta, la misma que resultaba verificable en la contabilidad de la recurrente, como efectivamente realizó la Administración, por lo que procede que se revoque la apelada en este extremo⁴¹.

Que asimismo, el monto del reparo por gastos de seguro de vida del gerente general, no puede ser considerado como dividendo presunto, toda vez que corresponde a un ingreso susceptible de control tributario, verificable por la Administración, correspondiendo, en consecuencia, revocar también la apelada en este extremo.

Que por otro lado, los dividendos presuntos determinados sobre la base de los reparos por gastos ajenos al giro del negocio, gastos por servicios inexistentes y recibos de honorarios que no cumplen con los requisitos, gastos de personal inexistente y gastos de viáticos no vinculados al giro del negocio, los cuales han sido confirmados por esta instancia, debido a que la recurrente no acreditó ni sustentó la causalidad de gastos por un preparado de receta, entrega de viáticos así como la prestación de servicios de determinadas personas, corresponden a sumas que involucran disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que procede confirmar la resolución apelada en tales extremos.

Resolución de Multa

Que la Resolución de Multa Nº 064-002-0012724 (fojas 2035 y 2066), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, según el cual constituye infracción 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.

utilidades, obtenidos por los Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión y Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras.

Cuando la persona jurídica acuerde la distribución de utilidades en especie, el pago del cuatro punto uno por ciento (4,1%) deberá ser efectuado por ella y reembolsado por el beneficiario de la distribución.

El monto retenido o los pagos efectuados constituirán pagos definitivos del Impuesto a la Renta de los beneficiarios, cuando éstos sean personas naturales o sucesiones indivisas domiciliadas en el Perú.

Esta retención deberá abonarse al fisco dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual."

⁴⁰ En la línea de interpretación antes expuesta, actualmente en el artículo 13º-B del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo Nº 086-2004-EF, vigente a partir del 5 de julio del 2005, se dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24º-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14º de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

⁴¹ El reparo fue declarado nulo en el extremo de la determinación de ingresos por la prestación de servicios de auditoría a la y revocado en el extremo referido a la auditoría a favor de



Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

Que dado que el citado valor ha sido emitido sustentándose en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 064-003-0004664, siendo ellos confirmados en su mayoría por esta instancia, corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo, reliquidándose la sanción impuesta en función al reparo levantado.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que la emisión de los valores impugnados adolece de nulidad, debido a que la Administración no consideró su escrito de 27 de abril de 2006, presentado antes de la notificación de dichos valores, en el cual -según refiere- efectuó los descargos a las observaciones detalladas en el Resultado del Requerimiento N° 0621050000640 al amparo del artículo 75° del Código Tributario, situación que vulnera su derecho y acarrea la nulidad de la fiscalización, cabe señalar que si bien dicho escrito no fue meritado en la etapa de fiscalización (fojas 1744 a 1994), el cual fue presentado con la finalidad de presentar sus descargos respecto del reparo por gastos por servicios inexistentes y recibos de honorarios que no cumplen con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago, éste fue analizado por la Administración en la instancia de reclamación, no habiéndose desvirtuado los referidos reparos, los que han sido confirmados en esta instancia, por lo que tal alegato carece de sustento, no verificándose en autos vulneración de derechos ni vicio alguno que acarree la nulidad de los actos emitidos dentro del procedimiento de fiscalización ni de la emisión de los valores materia de impugnación, no siendo de aplicación la Resolución del Tribunal Fiscal N° 397-2-02.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el Requerimiento N° 0621050000640 carece de nombre, apellido y firma del auditor fiscalizador y del supervisor y cita de diversas resoluciones sobre el particular, cabe señalar que contrario a lo alegado por la recurrente, dicho requerimiento cuenta con los datos y firmas de los funcionarios competentes (fojas 1624 a 1627), por lo que tales cuestionamientos adolecen de sustento.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes (foja 2194).

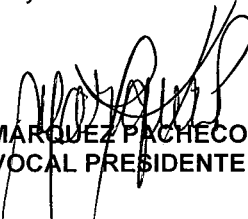
Con los vocales Cayo Quispe, con su voto discrepante en parte, y Velásquez López Raygada, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

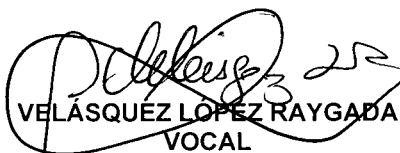
RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0660140003401/SUNAT de 30 de marzo de 2007, en el extremo referido a los reparos por ingresos devengados con relación a la prestación del servicio de auditoría a la Caja Municipal de Ahorro y Crédito de Trujillo S.A, y por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 en cuanto a ingresos devengados y gastos de seguro de vida del gerente general, y el monto de la sanción relacionado al primero de ellos, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
MP/JS/ZC/jcs.


MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

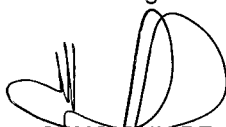


Tribunal Fiscal

Nº 08622-5-2014

VOTO DISCREPANTE DE VOCAL CAYO QUISPE

Mi voto es porque se revoque la apelada en el extremo del reparo a los **Ingresos Devengados** respecto del contrato de servicios de auditoría a la por cuanto de las cláusulas del mismo se infiere indubitadamente que genera una deuda por resultados, en tal razón, con la terminación del mismo que opera con la entrega del informe de auditoría, ocurre el devengamiento de los ingresos correspondientes; no obstante, el reparo efectuado por la Administración se sustenta en un procedimiento sobre la base del grado de avance del servicio, lo que no es coincidente con la naturaleza del devengo de dichos ingresos.



CAYO QUISPE
VOCAL



Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
CQ/JS/jcs.