



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

EXPEDIENTE Nº	2850-2005
INTERESADO	INVERSIONES Y REPRESENTACIONES CUZMER S.A.C.
ASUNTO	Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA	Cañete
FECHA	Lima, 16 de diciembre de 2005

VISTA la apelación interpuesta por **INVERSIONES Y REPRESENTACIONES CUZMER S.A.C.** contra la Resolución de Oficina Zonal N° 2260140000356/SUNAT del 29 de diciembre de 2004, expedida por la Oficina Zonal Cañete de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundadas las reclamaciones contra las Órdenes de Pago N°s. 223-001-0007783 a 223-001-0007787, Resoluciones de Determinación N°s. 224-003-0000425 a 224-003-0000429 y Resoluciones de Multa N°s. 224-002-0001502 a 224-002-0001504, giradas por Impuesto General a las Ventas de julio, setiembre a diciembre de 2002, Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y pagos a cuenta de dicho impuesto de enero, febrero, junio y julio de 2002, y por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178°, numeral 2 del artículo 175° y numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que no existe un exceso de gastos diversos, de cargas excepcionales ni de gastos de ventas, alegando la pérdida de sus documentos y registros sustentatorios;

Que afirma que si bien presentó la documentación sustentatoria de sus gastos de manera extemporánea, ello se produjo como consecuencia de las coordinaciones verbales sostenidas con el auditor y a que su representante legal se encontraba internado en la ciudad de Lima, agregando que cuando se le notificó el Requerimiento N° 2260550000127 solicitándole la cancelación del monto reclamado o la presentación de una carta fianza por el monto reclamado, no se ha tenido en cuenta que se habían traido medidas cautelares previas en su contra que garantizaban el monto reclamado;

Que alega que las provisiones por vacaciones fueron pagadas y que dio cumplimiento a todas sus obligaciones;

Que asimismo, indica que han existido irregularidades en el procedimiento seguido para la adopción de la medida cautelar previa en forma de inscripción sobre sus vehículos;

Que por su parte, la Administración señala que las órdenes de pago materia de impugnación han sido emitidas sobre la base de las declaraciones rectificadorias presentadas por la recurrente en atención a las observaciones al crédito fiscal que le fueron oportunamente comunicadas mediante Requerimiento N° 00128700, agregando que ésta canceló las multas vinculadas con tales rectificadorias;

Que expresa que la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, corresponde a reparos por exceso de gastos diversos, gastos por sanciones administrativas, exceso de gastos de administración y de ventas, gastos no sustentados, provisión de vacaciones no pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta y por exceso de pagos a cuenta del impuesto;

Que afirma que mediante el Requerimiento N° 00128700, anexos y cuadros que se adjuntan en el Anexo N° 4, se observa que respecto de la Factura N° 001-002623 requirió a la recurrente que sustentara la causalidad existente entre el gasto realizado y la generación de renta, agregando que carece de sustento legal lo argumentado por ésta en el sentido que no estaría facultada a verificar la necesidad de un gasto solicitando la documentación sustentatoria de las declaraciones presentadas;



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que refiere que la denuncia de pérdida de documentos no se ajusta a lo previsto en la Resolución de Superintendencia N° 106-99/SUNAT, puesto que la recurrente no cumplió con presentar la comunicación a la Administración dentro del plazo establecido ni detallar tales documentos, agregando que a la fecha del Requerimiento N° 00128700 había transcurrido en exceso el plazo de sesenta (60) días calendario para su reconstrucción;

Que indica que la recurrente no observó la oportunidad de su deducción de las remuneraciones vacacionales provisionadas;

Que señala que la documentación adjunta al escrito del 22 de setiembre de 2004, con N° de ingreso 03-003548, consiste únicamente en comprobantes de pago en los cuales no se detallan los servicios efectivamente brindados ni se acompaña la documentación sustentatoria de la vinculación con la fuente generadora de la renta;

Que agrega que se considera que en esa fecha la recurrente presentó extemporáneamente la documentación solicitada en fiscalización, agregando que tampoco presentó en su oportunidad los comprobantes de pago requeridos;

Que añade que la recurrente adjuntó recibos por honorarios y hojas del Registro de Compras, los cuales no fueron exhibidos durante la fiscalización a pesar de haber sido solicitados mediante los Requerimientos N°s. 00186656 y 00128700, por lo que a través del Requerimiento N° 2260550000127, informó a la recurrente que debía acreditar la cancelación o afianzamiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la documentación presentada el 22 de setiembre de 2004;

Que afirma que carece de fehaciencia la argumentación de la recurrente respecto a la pérdida de su documentación que habría ocurrido el 20 de noviembre de 2003, al haber transcurrido en exceso el plazo de 60 días hábiles, contados desde ese día hasta la fecha en que se inició la fiscalización, no habiendo la recurrente demostrado que la omisión a la presentación de dicha documentación no se haya generado por su causa;

Que precisa que la acotación por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en el caso de los meses de enero y febrero de 2002, se debe a que la recurrente utilizó un coeficiente menor al que correspondía, y en los meses de junio y julio del mismo año a que existían saldos pendientes de pago que habían generado intereses devengados, por lo que el monto determinado por dichos pagos a cuenta no se debía a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 224-003-0000425;

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que mediante el Requerimiento N° 00186656 notificado el 21 de mayo de 2004 (folio 887), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente respecto de sus obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2002 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, solicitándole diversa documentación tributaria y contable tales como Registros de Compras, Ventas, Inventarios Físicos de Existencias al inicio y final del ejercicio 2002, Libros Diario, Mayor, Planillas, Caja-Bancos, Inventarios y Balances, Retenciones y de Actas, Control de Inventarios, de Activos Fijos, Declaración Anual del Impuesto a la Renta con su respectivo análisis de las adiciones y deducciones consideradas en la determinación del impuesto, Declaraciones Pago Mensuales y rectificadorias al Impuesto General a las Ventas, entre otros;

A handwritten signature in black ink, appearing to read "M. M. G. T.", is placed here. A small number "2" is written at the bottom right of the signature.



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que asimismo, mediante el Requerimiento Nº 00128700 y Anexos N°s. 1 a 8 (folios 850 a 869 y 879) notificados el 11 de junio de 2004, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y adjuntando documentación probatoria original los reparos tributarios al crédito fiscal y valor de venta de las operaciones que se detallan en el Anexo N° 4, el exceso de gasto declarado que no se encuentra sustentado en comprobantes de pago, gastos por sanciones administrativas, determinación del REI respecto de las partidas de Mercaderías, Reservas y Resultados Acumulados, participación de trabajadores, origen del saldo de remuneraciones por pagar, diferencias en el costo de ventas, coeficiente utilizado para determinar pagos a cuenta, entre otros, señalándose como plazo para la presentación de los descargos correspondientes el día 18 de junio de 2004;

Que según se aprecia del Resultado del Requerimiento Nº 00128700 y su Anexo N° 1 del 26 de junio de 2004 (folios 870 a 878 y 879 vuelta), la recurrente no cumplió con presentar la sustentación requerida sino hasta el 21 de junio de 2004, siendo que de la evaluación de los descargos, la Administración concluyó efectuando reparos por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 e Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre a diciembre de 2002, referidos al crédito fiscal, por el registro de comprobantes de compra fuera del plazo establecido en el Reglamento del Impuesto General a las Ventas, anotación de mayor crédito fiscal y mayor valor de venta al que se señala en el comprobante de pago exhibido, falta de registro de notas de crédito, crédito fiscal no correspondiente al tratarse de una adquisición efectuada al amparo de la Ley Nº 27400 según se consigna en el comprobante exhibido, crédito fiscal y valor de venta en exceso al considerar las operaciones realizadas en dólares cuando el comprobante de pago las consigna en soles, comprobantes de pago no exhibidos, gastos por consumo cuya causalidad no fue sustentada, operaciones no reales, anotación duplicada de comprobantes en el Registro de Compras, anotación de operaciones sin tener en cuenta la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, anotación de operaciones al 100% cuando su aplicación al gasto corresponde a dos ejercicios distintos, reparos por gastos administrativos, por gastos diversos, a la cuenta 62 – Cargas de Personal, por sanciones administrativas y por participación en utilidades de trabajadores, reparando además el coeficiente calculado para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2002 y reliquidando los correspondientes a junio y julio de 2002;

Que recogiendo las observaciones efectuadas en la fiscalización, según se advierte de las Constancias de Presentación – PDT que obran en autos (folios 900 a 903 y 905), mediante Formulario 621 N°s. de Orden 00976155, 00976165, 00976169, 00976176 y 00976178 del 30 de junio de 2004, la recurrente presentó declaraciones rectificadorias del Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre a diciembre de 2002, determinando una mayor obligación tributaria a la declarada originalmente reconociendo los reparos efectuados por la Administración Tributaria, lo que se verifica del Informe Nº 110-2004-201002/SUNAT (folio 951), sin embargo no realizó los pagos correspondientes;

Que en consecuencia, la Administración procedió a girar las Órdenes de Pago N°s. 223-001-0007783 a 223-001-0007787 (folios 1886 a 1890), por Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre a diciembre de 2002, y asimismo, emitió las Resoluciones de Determinación N°s. 224-003-0000425 a 224-003-0000429 y Resoluciones de Multa N°s. 224-002-0001502 a 224-002-0001504, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y pagos a cuenta de dicho impuesto de enero, febrero, junio y julio de 2002, y por las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178°, numeral 2 del artículo 175° y numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, las que se proceden a analizar a continuación;

Resolución de Determinación Nº 224-003-0000425

Que la Resolución de Determinación Nº 224-003-0000425 (folios 1005 a 1011) fue girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, consignándose en los Anexos N°s. 1 a 4 el detalle de los reparos efectuados por el citado impuesto;

 3



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que de acuerdo con el Anexo N° 1 del mencionado valor (folio 1010), la Administración estableció reparos por exceso de gastos diversos, gastos por sanciones administrativas, exceso de gastos de administración y de ventas, gastos no sustentados, provisión de vacaciones no pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración y por exceso de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta;

Que respecto del re cargo por exceso de gastos diversos cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto por el inciso j) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, 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;

Que según se aprecia de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 presentada por la recurrente mediante PDT 0680 con N° de Orden 55810088 (folio 31), se consignó como gastos diversos la suma de S/. 5 879,00, siendo que de la revisión del Libro Mayor cuya copia obra en autos (folio 189) se aprecia que la recurrente registró en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales la suma de S/. 3 965,00, por lo que la diferencia de S/. 1 914,00 se encontraría sin sustento;

Que mediante el numeral 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700 (folios 868 y 869), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con los comprobantes de pago correspondientes la diferencia de S/. 1 914,00, resultante de la comparación entre lo declarado por ésta como gastos diversos y lo consignado en su Libro Mayor, según verificación aritmética y de centralización de saldos, advirtiéndose del numeral 5 del Anexo N° 1 del resultado del citado requerimiento que ésta no cumplió con sustentar dicha diferencia con la presentación de los respectivos comprobantes de pago, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el citado inciso j) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde mantener el presente re cargo y confirmar la apelada en dicho extremo;

Que con relación al re cargo de gastos por sanciones administrativas cabe indicar que conforme con lo establecido por el inciso c) del artículo 44º de la citada Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional;

Que del análisis de la Cuenta 66 - Cargas Excepcionales que habría incluido la recurrente en su declaración del Impuesto a la Renta de 2002 como gastos diversos, se ha establecido que la misma corresponde a sanciones administrativas, según se aprecia de la copia del Libro Diario que obra en autos (folio 159);

Que en el numeral 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700 (folio 868), la Administración dejó constancia que se reparó el importe de S/. 3 965,00, considerado por la recurrente en la Cuenta Contable 66.6 – Sanciones Administrativas según Libro Diario, cuya glosa señala por aplicación de multas y sanciones, consignándose en el numeral 7 del Anexo N° 1 del resultado del mencionado requerimiento, que la recurrente no presentó descargo alguno respecto de dicho registro contable, correspondiendo mantener el re cargo al haber sido formulado de acuerdo a ley y confirmar la apelada en tal extremo;

Que en cuanto al re cargo por exceso de gastos de administración y de ventas cabe señalar que según se aprecia de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 presentada por la recurrente (folio 32), se consignó como gastos de venta la suma de S/. 566 548,00, como gastos de administración la

AS M K T
4



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

suma de S/. 144 786,00 y como gastos financieros la suma de S/. 1 268,00, lo que hace un total por tales gastos de S/. 712 602,00;

Que de la verificación efectuada por la Administración de los asientos del Libro Mayor y Libro Diario por centralización de operaciones de compras y servicios que provienen del Registro de Compras, remuneraciones y tributos laborales, Cargas Financieras y Provisiones del Ejercicio, cuyos asientos por destino se reflejan en la clase 9 (Gastos de Administración, Gastos de Ventas y Gastos Financieros), determinó que los mismos ascienden a S/. 244 231,00 según el detalle siguiente: Carga de Personal S/. 92 195,00, Servicios Prestados por Terceros S/. 78 813,00, Tributos S/. 1 398,00, Cargas Diversas de Gestión S/. 51 143,00, Cargas Financieras S/. 3 485,00 y Provisiones del ejercicio S/. 17 197,00;

Que en efecto, de la revisión del Libro Mayor se observa que la recurrente registró en la Cuenta 62 – Cargas de Personal S/. 92 195,00 (folio 204), Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros S/. 78 813,00 (folios 191 y 203), Cuenta 64 – Tributos S/. 1 398,00 (folio 202), Cuenta 65 - Cargas Diversas de Gestión S/. 51 143,00 (folio 201), Cuenta 67 – Cargas Financieras S/. 3 485,00 (folios 190 y 200) y Cuenta 68 – Provisiones del Ejercicio S/. 17 197,00 (folio 190);

Que de acuerdo con lo expresado en los considerandos precedentes, se determinó un mayor gasto financiero a favor de la recurrente ascendente a S/. 2 217,00 y no obstante ello, un exceso de gastos de administración y de ventas por el importe de S/. 468 371,00 (S/. 712 602,00 - S/. 244 231,00);

Que mediante el numeral 5 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700 (folio 869), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el exceso de gastos de S/. 468 371,00, haciendo referencia a que ésta había declarado como gastos de administración y de ventas las sumas de S/. 144 786,00 y S/. 566 548,00, dejando constancia en el numeral 5 del Anexo N° 1 del resultado del referido requerimiento (folio 874), que la recurrente sustentó parcialmente el referido exceso con la presentación de los respectivos recibos por honorarios profesionales por la suma de S/. 51 260,00, manteniéndose una diferencia de S/. 417 111,00 en exceso declarado por la recurrente en cuanto a los rubros gastos de administración y de ventas, por los cuales ésta no cumplió con presentar los comprobantes de pago que sustentaran la anotada diferencia;

Que obra en autos, copia del escrito del 17 de junio de 2004 (folios 816 y 817) presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 00128700, señalando, entre otros, que los documentos que sustentan los gastos de administración fueron extraviados conforme a la denuncia policial respectiva;

Que de acuerdo con el numeral 7 del artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, los deudores tributarios 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 o mecanizado, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito, agregando que los deudores deberán comunicar a la Administración, en un plazo de quince días hábiles, entre otros, la pérdida de los libros, registros, documentos y antecedentes mencionados, y que el plazo para rehacer los libros y registros será fijado por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT mediante resolución de superintendencia;

Que en aplicación de dicha norma, se dictó la Resolución de Superintendencia N° 106-99/SUNAT, vigente desde el 19 de setiembre de 1999, estableciendo en su artículo 2º que los deudores tributarios tendrán un plazo de sesenta (60) días calendario, contados a partir del día siguiente de ocurridos los hechos, para

14 11 16 +5



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

rehacer libros, registros, documentos y otros antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyen hechos generadores de obligaciones tributarias;

Que de la revisión de las copias de las denuncias policiales por pérdida presentadas por la recurrente del 20 de noviembre de 2003 y 10 de junio de 2004, se advierte que éstas señalan el 18 de noviembre de 2003 como la fecha de la pérdida, entre otros documentos, de las facturas, boletas de venta, recibos por honorarios correspondientes a los períodos junio a diciembre de 2001 y enero a diciembre de 2002, por lo que el plazo de 60 días para rehacer los documentos y antecedentes de dichas operaciones venció el 19 de enero de 2004 (conforme a la Norma XII del Código Tributario, según la cual, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente), es decir, con anterioridad al cierre del Requerimiento Nº 00128700 efectuado el 26 de junio de 2004, en el que se dejó constancia de los mencionados reparos;

Que según se observa de autos, mediante escrito presentado el 22 de setiembre de 2004, signado con el Nº 03-003548 (folio 1749), esto es, incluso con posterioridad a la fecha de interposición de su escrito de reclamación ocurrida el 10 de agosto de 2004 (folio 1012 a 1016), la recurrente adjuntó copias de diversos recibos por honorarios por la prestación en el ejercicio 2002 de servicios administrativos y otros que corresponden a "servicios técnicos", "servicios varios" y "transportes de carga" (folios 1087 a 1742);

Que de acuerdo con el artículo 141º del mencionado Texto Único Ordenado del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación;

Que mediante el Requerimiento Nº 2260550000127 (folio 1750), la Administración solicitó a la recurrente que de conformidad con el citado artículo 141º del Código Tributario, a fin de admitir a trámite la documentación presentada extemporáneamente, acreditará la cancelación del monto reclamado o presentara carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de interposición del reclamo, no habiendo la recurrente por su parte cumplido con lo solicitado por la Administración ni probado que la omisión se generó por su causa;

Que cabe indicar que el artículo 141º antes glosado, no contempla como uno de los supuestos de admisión a trámite de los medios probatorios presentados extemporáneamente, el hecho que se hubiera tratado una medida cautelar previa, por lo que lo alegado por la recurrente en este extremo carece de sustento;

Que en ese sentido, en aplicación del artículo 141º del Código Tributario, no procedía que la Administración merituara en dicha instancia los documentos presentados extemporáneamente por la recurrente, por lo que no habiendo presentado oportunamente la documentación sustentatoria referida a los gastos de administración y de ventas, los reparos por tal concepto deben mantenerse y confirmarse la apelada en dicho extremo;

Que por otro lado, con relación a los reparos por gastos no sustentados, en el Anexo Nº 3 de la Resolución de Determinación Nº 224-003-0000425 (folios 1064 a 1066), se detallan tales reparos por el importe de S/. 28 513,27, referidos a los siguientes: i) anotación en sus registros contables de un mayor valor de venta que el consignado en sus comprobantes de pago de compra, ii) no anotación en sus registros contables de las correspondientes notas de crédito, iii) anotación en sus registros contables de

14 15 16



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

un mayor valor de venta al considerar que operaciones de compra en soles se realizaron en dólares, iv) anotación en sus registros contables de importes sin referencia a algún comprobante de pago, v) no exhibición del comprobante de pago original, vi) gastos no devengados en el ejercicio, vii) anotación duplicada en sus registros contables de un comprobante de pago; viii) comprobantes de pago que no cumplen con el principio de causalidad y ix) fehaciencia de operaciones de compra;

Que mediante el numeral 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700 (folio 869), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la documentación probatoria respectiva, los mencionados reparos, los cuales se encontraban detallados en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (folios 854 a 859), observándose en el inciso c) del numeral 3 del resultado del mencionado requerimiento (folio 876), que la recurrente no presentó algún descargo respecto de tales reparos, por lo que procede confirmar la apelada en dicho extremo;

Que respecto a la anotación en sus registros contables de un mayor valor de venta que el consignado en sus comprobantes de pago de compra, cabe precisar que según se observa del citado Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700 (folios 855 y 859), la recurrente anotó en su Registro de Compras un mayor valor de venta que el consignado en las Facturas N°s. 002-0001857 y 010-0075569, reparando la Administración el exceso anotado en dicho registro, no habiendo por su parte la recurrente expuesto argumento alguno en fiscalización, reclamación o apelación a fin de desvirtuarlo, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo;

Que en cuanto a la no anotación en sus registros contables de las correspondientes notas de crédito, obran en autos las copias SUNAT de las Notas de Crédito N°s. 001-00035 y 001-0002210 (folios 551 y 552), emitidas por la anulación de la Factura N° 001-02756 y por el descuento otorgado respecto de la Factura N° 001-0005804, no apreciándose del Registro de Compras de la recurrente (folios 210 a 250), que las referidas notas de crédito hayan sido registradas, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que con relación a la anotación en sus registros contables de un mayor valor de venta al considerar que operaciones de compra en soles se realizaron en dólares, debe precisarse que de acuerdo con el Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700 (folios 855 y 858), las Facturas N°s. 004-000659, 006-000820, 005-003519 y 005-003638, fueron emitidas en nuevos soles, sin embargo, dichos comprobantes fueron registrados por un mayor valor de venta al considerar que se emitieron en dólares americanos;

Que en efecto, de la revisión de las Facturas N°s. 004-000659, 006-000820, 005-003519 y 005-003638 (folios 435, 436, 437 y 549), se observa que fueron emitidas en nuevos soles, por lo que corresponde confirmar la apelada en cuanto a dicho extremo;

Que sobre el reparo por la anotación en sus registros contables de importes sin referencia a algún comprobante de pago, en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700 (folio 859) se aprecia que la recurrente anotó en su Registro de Compras de febrero de 2002, el importe de S/. 893,00 sin hacer referencia a algún comprobante de pago, no habiendo la recurrente expuesto argumento alguno en fiscalización, reclamación o apelación a fin de desvirtuar el mencionado reparo, por lo que en virtud de lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, no procede su deducción como gasto al no estar sustentada en un comprobante de pago;



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que asimismo, respecto al reparo por la no exhibición del comprobante de pago original, según se desprende del inciso c) del numeral 3 del resultado del Requerimiento N° 00128700 (folio 876), la recurrente no cumplió con presentar el original de la Factura N° 001-0000015 y Recibos N°s. 222191, 224098, 45909, 1758459, 1776882, 1202833, 1002400, 03793317, 03828012 y 03828012, no obstante haber sido requerida expresamente para ello a través del numeral 3 del Anexo N° 1 y Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700, por lo que corresponde mantener el reparo;

Que en cuanto al reparo por gastos no devengados en el ejercicio, según se observa del mencionado Anexo N° 4 (folios 859 y 857), la recurrente anotó en su Registro de Compras las Facturas N°s. 001-0108929 y 001-0108931 emitidas y canceladas el 18 de diciembre de 2001, y que corresponden al vencimiento de cuotas de capital y administrativa conforme se observa de la copia SUNAT de los citados comprobantes de pago que obran en autos (folios 433 y 434), y asimismo las Facturas N°s. 010116066 y 010116067 (folios 523 y 524) correspondientes a las Pólizas de Seguro N°s. 17-01-42-00015771-00 y 17-01-42-00015854-00, respectivamente, cuya cobertura comprende en ambos casos al período del 30 de agosto de 2002 al 30 de agosto de 2003, observándose que las referidas facturas fueron canceladas el 2 de setiembre de 2002;

Que el artículo 57º del citado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo dicha norma de aplicación analógica para la imputación de los gastos;

Que asimismo, el citado artículo dispone que para la determinación de las rentas de tercera categoría, se aceptarán los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectúa el pago, en la medida que dichos gastos sean provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo;

Que de acuerdo con la norma antes glosada, en principio los gastos correspondientes a un ejercicio, en aplicación del principio de lo devengado, son deducibles en dicho ejercicio, y sólo excepcionalmente, cuando un gasto vinculado a un ejercicio es cancelado en otro posterior, se acepta su deducción en el ejercicio en que éste se cancela siempre que se cumpla con provisionarlo previamente a su deducción;

Que en tal sentido, al haberse cancelado las Facturas N°s. 001-0108929 y 001-0108931 en el ejercicio 2001, que corresponde al ejercicio de su devengo teniendo en cuenta la fecha de vencimiento para el pago de las respectivas cuotas, resultaba improcedente su deducción en el ejercicio siguiente, esto es, en el ejercicio 2002, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que en cuanto a las Facturas N°s. 010116066 y 010116067, del Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700 se aprecia que la Administración reparó el gasto sustentado en tales comprobantes de pago al encontrarse referidas a pólizas de seguro que regían desde el 30 de agosto de 2002 hasta el 30 de agosto de 2003, reparándose la parte proporcional a los meses de enero a agosto de 2003;

Que sobre el particular, este Tribunal en su Resolución N° 03124-1-2003 del 4 de junio de 2003, ha establecido, en aplicación del principio del devengado, que los pagos efectuados en un ejercicio por pólizas de seguros cuya cobertura abarcaba el ejercicio siguiente sólo podía ser considerado como gasto en la parte correspondiente a la cobertura del período comprendido entre la vigencia del contrato y el 31 de diciembre del ejercicio en análisis;

Que en tal virtud, en el caso de autos, únicamente resultaba deducible en el ejercicio 2002, los gastos por la cobertura de las pólizas de seguro correspondientes a dicho ejercicio, por lo que el desconocimiento de la deducción por la cobertura de los meses de enero a agosto de 2003 se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en cuanto a tal extremo;

fst M 6 +



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que con relación al reparo por anotación duplicada en sus registros contables de un comprobante de pago, debe señalarse que del Registro de Compras de la recurrente correspondiente a los meses de octubre y noviembre de 2002 (folios 218 y 224), se observa que la Factura N° 402-0020731 fue anotada en ambos meses, por lo que el desconocimiento de la deducción del gasto sustentado en la mencionada factura por el mes de diciembre resulta arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo;

Que en cuanto al reparo a los comprobantes de pago que no cumplen con el principio de causalidad, mediante el numeral 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700 (folio 869), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con la documentación probatoria respectiva, los reparos respecto a las operaciones detalladas en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento (folios 854 a 859), en el cual se consigna el motivo del reparo y la base legal correspondiente, entre ellos, el referido a la causalidad del gasto por facturas que consignan la frase "por consumo";

Que conforme a lo dispuesto en el artículo 37º del Texto Único Ordenado 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 su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley;

Que en efecto, de la revisión del expediente se aprecia la existencia de diversas facturas en las que se consigna la mencionada frase "por consumo" (folios 443 a 614);

Que al respecto, cabe precisar que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito del 17 de junio de 2004, señalando respecto de los mencionados reparos, que los gastos por consumo corresponden a la política desarrollada para la atención de los directivos y funcionarios y que tienen incidencia en la obtención de mayores rentas;

Que en el numeral 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 00128700 (folios 876 y 877), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó la documentación probatoria que sustentara que dichos gastos correspondían a la referida política, sin adjuntar documentación adicional a los referidos comprobantes de pago;

Que de la documentación que obra en autos, no se advierte que la recurrente haya acreditado que dichos gastos hayan sido realizados con el objeto de ser representada fuera de su local o establecimiento, o hayan sido destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado, pese a que se le requirió en la fiscalización que acreditarla la causalidad del gasto, por lo que procede mantener el indicado reparo y confirmar la apelada en tal extremo;

Que asimismo, respecto a las Facturas N°s. 001-027186, 002-034232, 001-028529, 001-00537 y 001-003197 (folios 563, 559, 519, 517 y 492), emitidas por el consumo de alimentos y por la compra de camisetas y pelota, la recurrente no ha presentado algún documento que demuestre la causalidad de dichos gastos con la generación de la renta o el mantenimiento de su fuente, por lo que procede que también se mantenga el reparo en cuanto a tales comprobantes y se confirme la apelada respecto de los mismos;

Que sin embargo, del Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 224-003-0000425 (folio 1065), también se observa que la Administración reparó el gasto sustentado en la Factura N° 001-002623 del 9 de agosto de 2002, emitida por Mireya Bueno Sánchez por la impresión de un millar de facturas, al no haber sustentado la causalidad entre dicho gasto y la generación de rentas;

AS M B+
9



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que de acuerdo con el artículo 1º de la Ley Marco de Comprobantes de Pago aprobada por Decreto Ley N° 25632, están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza, aún cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos;

Que de la revisión de la Factura N° 001-002623, que obra en autos (folio 463), se advierte que fue emitida por "Ediciones PJK" de Mireya Bueno Sánchez, identificada con número RUC 10153518195, por la impresión de un millar de facturas de la Serie 012 del N° 2001 a 3000, contando con la Autorización N° 0063821223;

Que del comprobante de información registrada que obra en autos (folio 8), se aprecia que la recurrente mediante Formulario N° 806 N° de Orden 07249297 presentado el 7 de agosto de 2002, solicitó a la Administración la autorización de impresión de las facturas de la serie 012 del N° 2001 a 3000, en la imprenta identificada con número RUC 10153518195, perteneciente a Mireya Bueno Sánchez;

Que habiéndose verificado que la Administración otorgó a la recurrente la referida autorización para emitir comprobantes de pago, y dado que ésta se encontraba obligada legalmente a emitir tales comprobantes cuando transfiriera bienes, en propiedad o en uso, o prestara servicios de cualquier naturaleza, se encuentra acreditada la causalidad existente entre el gasto por la impresión del millar de facturas y la generación de rentas, debiendo levantarse el reparo y revocar la apelada en dicho extremo;

Que respecto al reparo por la fehaciencia de las operaciones de compra, cabe precisar que en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° 00128700 (folio 854), se aprecia que el reparo corresponde a las Facturas N°s. 002-001080 y 002-001081 que obran en autos (folios 431 y 432), emitidas por María Yarín de De la Cruz por el servicio de flete de Lima a Cañete, sin embargo, no se señala el motivo por el que se considera que tales comprobantes serían no fehacientes, por lo que no habiendo la Administración sustentado debidamente el presente reparo corresponde que se revoque la apelada en este extremo;

Que por otro lado, con relación al reparo por provisión de vacaciones no pagadas dentro del plazo para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta, mediante el numeral 10 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00128700, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el origen del saldo por trabajador de S/. 5 516,00, correspondiente a la Cuenta 41 – Remuneraciones Por Pagar, y que adjuntara la documentación que mostrara los pagos posteriores y las retenciones que se hubieran realizado, ante lo cual la recurrente presentó el 17 de junio de 2004 un escrito señalando que dicho monto correspondía a la provisión de vacaciones pendientes de pago al cierre del ejercicio;

Que conforme se advierte del Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 224-003-0000425 (folio 1068), la Administración reparó el gasto por provisión de remuneraciones vacacionales al no haber sido éstas pagadas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta;

Que de acuerdo con el inciso j) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, las asignaciones destinadas a constituir provisiones para beneficios sociales, establecidas con arreglo a las normas legales pertinentes;

Que conforme con el inciso v) de dicho artículo 37º, modificado por Ley N° 27356, norma vigente en el ejercicio 2002, 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

10



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio;

Que sobre el particular se han suscitado dos interpretaciones, una que considera que las remuneraciones vacacionales son deducibles como gasto al amparo de lo establecido por el inciso j) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, al tratarse de beneficios sociales, debiéndose señalar que en dicho supuesto para que procediera la deducción como gasto no se requería el pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del impuesto, según el criterio establecido mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-28 del 9 de agosto de 2005, que dispone que *"El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley No. 27356 al artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37º que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría."*¹;

¹ El citado criterio establecido en el Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-28 del 9 de agosto de 2005, se basó en los fundamentos siguientes:

"El artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF y modificado por Ley Nº 27356, dispone que a fin de establecer la renta neta imponible 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. Adicionalmente, dicho artículo enumera en forma enunciativa diversos conceptos que constituyen gastos deducibles, estableciendo en algunos casos requisitos a cumplir, como límites en el monto deducible o la condición del pago como requisito para que proceda la deducción, en tanto que en otros incisos se limita a enunciar el tipo de gasto."

Con fecha 18 de octubre de 2000, mediante la Ley Nº 27356, se incorporó el inciso v) en el artículo 37º de la Ley bajo examen, que señala que son deducibles los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Atendiendo a una interpretación sistemática por ubicación de la norma, si se toma en cuenta que el inciso v) incorporado por la Ley No. 27356 al artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, entró en vigencia con posterioridad a los demás incisos del mismo artículo y que además fue ubicado en un inciso aparte, debe entenderse que el inciso v) se está refiriendo a aquellos gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría y que sean distintos a los previstos en los otros incisos del referido artículo 37º.

A esto debe agregarse que el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, al señalar enunciativamente aquellos gastos que son deducibles para establecer la renta neta de tercera categoría -de cumplir con el principio de causalidad-, está enumerando supuestos sistemáticamente excluyentes, por lo que mal podría afirmarse que desde que entró en vigencia el inciso v), los demás incisos estaban supeditados al inciso v), debiendo anotarse que si el legislador hubiera pretendido condicionar dicha deducción al cumplimiento del requisito del pago, lo hubiera establecido expresamente en los demás incisos del mismo artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta o en un párrafo aparte aplicable a todos los incisos.

En efecto, los demás incisos del artículo 37º contienen, de ser el caso, las condiciones, requisitos o límites que el legislador ha previsto que deben aplicarse exclusivamente a los supuestos en ellos contenidos, ya que al ser expresos no pueden extenderse a supuestos distintos.

Por otro lado, cabe tener en cuenta que el requisito contenido en el inciso v) consistente en cumplir con el pago hasta antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada ya estaba regulado desde mucho antes en el inciso l) del mismo artículo 37º, circunscribiendo sus alcances únicamente a los supuestos allí descritos, como son los aguinaldos, bonificaciones y gratificaciones; de forma tal que, la inclusión del referido requisito mediante Ley Nº 27356 en el inciso v), revela por sistemática su alcance también particular. Si la intención del legislador hubiera sido incluir en el inciso v) un requisito de alcance general para todos los demás incisos, se hubiera eliminado su referencia particular en el inciso l), al devenir en innecesaria, hecho que no ocurrió, por lo que se puede concluir que el requisito exigido en el inciso v) es de alcance particular y no alcanza a los supuestos previstos expresamente en los demás incisos del artículo 37º.

11



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que de otro lado, cabe una segunda interpretación conforme a la cual las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37º de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley Nº 27356;

Que mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-35 del 24 de octubre 2005, se aprobó el criterio basado en la segunda de dichas interpretaciones, según consta en el Acta suscrita en dicha fecha, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen:

"El artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta imponible 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. El referido artículo contiene una serie de incisos en los que describe de manera enunciativa, supuestos deducibles, entre los que se cuentan las remuneraciones, y los beneficios sociales, entre otros.

La remuneración según lo señala el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, "es el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición." En ese mismo sentido, el artículo 9º de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios señala que constituye remuneración computable "todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición."²

Existen tres conceptos relacionados con las vacaciones:

- 1) *Las vacaciones entendidas como descanso físico o descanso vacacional, es el derecho que tienen los trabajadores a un período de descanso como consecuencia de haber laborado durante un año, sin que dicho período de descanso signifique interrupción o ruptura del vínculo laboral.*
- 2) *La remuneración vacacional, es el pago correspondiente al período vacacional, que asciende a un monto equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente de haber continuado laborando o aun cuando no hubiere hecho uso de su descanso.*
- 3) *La gratificación vacacional, es el pago adicional a la remuneración vacacional otorgándose usualmente con ocasión del goce del descanso vacacional y tiene por fundamento solventar los mayores gastos en los que incurren los trabajadores por sus actividades de recreo y esparcimiento desarrolladas durante el período de descanso vacacional.*

En conclusión, el requisito previsto en el inciso v) del referido artículo 37º no es de aplicación para los supuestos deducibles contenidos en incisos específicos del mismo artículo, por cuanto el inciso v) por ubicación sistemática se halla en un inciso aparte, de allí que su alcance no comprenda a los otros incisos que tienen su regulación propia."

Dicho Acuerdo además señala que el mismo se ajusta a lo establecido en el artículo 154º del Código Tributario.

- 2 Nótese que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, toda vez que sirve de base para el cómputo de otros derechos como la CTS, razón por la que excluye de ella a una serie de conceptos tal como lo establecen los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo Nº 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios. Contrariamente para el Impuesto a la Renta, el concepto de remuneración es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados "toda retribución por servicios personales" como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, etc. tal como lo establece el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

AS /M/ 6/ 12



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

En ese sentido, las vacaciones entendidas como descanso físico son un beneficio social debido a que están establecidas como resguardo y protección de la salud de los trabajadores y de preservación de la comunidad³, mientras que la remuneración vacacional tiene la naturaleza de una remuneración, ya sea que se la entienda como remuneración diferida por pagarse como contraprestación por el trabajo realizado en el período en el que se completa el record vacacional o remuneración inmediata por pagarse como consecuencia de la subsistencia de la relación laboral no obstante el descanso físico.

En consecuencia, tal como su nombre lo indica, la naturaleza de la remuneración vacacional es la de una auténtica remuneración y no la de un beneficio social, tal como lo establece el artículo 3º del Convenio Nº 52 sobre las vacaciones pagadas de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) ratificado por el Estado Peruano mediante Ley Nº 13284 promulgada el 15 de diciembre de 1959 que señala, "Toda persona que tome vacaciones, en virtud del artículo 2º del presente Convenio, deberá percibir durante las mismas: a) su remuneración habitual, calculada en la forma que prescriba la legislación nacional, aumentada con la equivalencia de su remuneración en especie, si la hubiere."⁴

En el mismo sentido cabe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15º del Decreto Legislativo Nº 713, Ley de Consolidación de Normas sobre Descansos Remunerados de los Trabajadores Sujetos al Régimen de la Actividad Privada, que al efecto señala "La remuneración vacacional es equivalente a la que el trabajador hubiera percibido habitualmente en caso de continuar laborando."

Al respecto, Robert del Águila Vela señala que lo dispuesto en el artículo 15º del Decreto Legislativo Nº 713 zanja el debate doctrinario respecto a si la asignación que se otorga al trabajador durante el período de descanso vacacional es una liberalidad o constituye remuneración [...] Para nuestra legislación, se trata de una verdadera remuneración, pero sin contraprestación efectiva⁵.

De otro lado, Víctor Ferro Delgado⁶ señala que existen circunstancias en las que subsiste el deber de pagar el salario pese a que, como contrapartida no haya prestación efectiva del trabajo [...], si bien no puede haber servicio sin salario, sí cabe lo inverso por cuanto en múltiples supuestos se reconoce la remuneración sin que medie el correlato del servicio prestado (descanso semanal, vacaciones, licencias con goce de haberes, descanso pre-natal y post-natal, incapacidad temporal, entre otros). Ello no desvirtúa el origen sinalagmático de la remuneración [...].

Añade que la remuneración vacacional es un "elemento necesario de la relación laboral" de forma tal que, "como quiera que durante el descanso vacacional subsiste la relación laboral ello determina que a su vez subsista el salario.

En la misma línea que Ferro Delgado, para Luis Vinatea Recoba⁷, la remuneración vacacional en rigor, representa un caso de interrupción laboral, que se funda en el principio protector y tiene por finalidad racionalizar el esfuerzo físico del trabajador durante la jornada. En ese sentido, define la interrupción de la jornada como el período en el cual el trabajador, a consecuencia de la acción normativa en cualquiera de sus formas, o unilateralmente por acto del empleador, es liberado de su obligación principal (prestar servicios) y permanece la que corresponde al empleador (abonar salarios).

³ Encyclopedie Jurídica Omeba, Tomo XXVI. Vocablo vacaciones, p. 608.

⁴ <http://www.ilo.org/ilolex/spanish/convdisp2.htm>

⁵ Del Águila Vela, Robert. El descanso vacacional. En: Gaceta Jurídica Tomo 80-B, Lima, Julio 2000, p. 81.

⁶ Ferro Delgado, Víctor. El descanso vacacional. En: Revista de Trabajo. Lima, año II, Nº 7, 1988, Ministerio de Trabajo y Promoción Social, p. 37.

⁷ Vinatea Recoba, Luis. La Suspensión de la relación de trabajo en la Ley de Fomento al Empleo: precisiones en torno de las suspensiones perfectas e imperfectas. En: Asesoría Laboral. Lima, Diciembre de 1992, p. 8-13.



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Finalmente cabe agregar las siguientes definiciones de vacaciones referidas en la Enciclopedia Jurídica OMEBA⁸ en las cuales se destaca el carácter remuneratorio de la remuneración vacacional.

"Son el derecho del trabajador de suspender la prestación del servicio en la oportunidad señalada por la ley, sin pérdida de remuneración habitual."

"Constituyen el derecho del trabajador a ser dispensado del trabajo durante cierto número de días consecutivos, cada año, después de un período mínimo de servicios continuos y conservando su derecho al salario habitual."

"Es el derecho al descanso ininterrumpido –variable desde unos días hasta más de un mes- que el trabajador tiene, con goce de su remuneración, al cumplir con determinado lapso de prestación de servicios."

En conclusión, la remuneración vacacional al tener la naturaleza de remuneración y por tanto de renta de quinta categoría, es deducible como gasto, siéndole aplicable lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta."

Que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme a lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 del 25 de setiembre de 2002, en virtud al cual se emite la presente resolución;

Que en tal sentido, para efecto de la deducción de la provisión de remuneraciones vacacionales, en tanto éstas constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor, la recurrente debió haber cumplido con el pago de las mismas dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, de acuerdo con lo previsto en el inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 27356, por lo que al no haberlo hecho no resulta procedente su deducción como gasto, debiendo en consecuencia mantenerse el reparo y confirmarse la apelada en tal extremo;

Que corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, al estar interpretándose de modo expreso y con carácter general lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF;

Que por otro lado, respecto al reparo al exceso del monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 considerados por la recurrente en su declaración, en el Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° 224-003-0000425, se observa que la Administración reparó dicho concepto por un importe ascendente a S/. 4 698,00;

Que según se observa de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 presentada por la recurrente mediante PDT 0680 con N° de Orden 55810088 (folio 31), se consignó la suma de S/. 91 408,00 como el importe total de los pagos cuenta mensuales del anotado ejercicio, sin embargo, en la cédula de actualización de los referidos pagos a cuenta elaborado por la Administración (folio 820), se aprecia que el total de éstos asciende a la suma de S/. 86 710,00;

⁸ Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo XXVI, Vocablo vacaciones, p. 604 (El subrayado es nuestro)

MA M Kf 14



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

Que de la revisión del reporte de las declaraciones pago mensuales del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2002 presentadas por la recurrente (folios 16 a 22), se observa que los pagos a cuenta del referido tributo ascendieron a la suma de S/. 86 103,00, a los que al aplicar el factor de actualización correspondiente arrojan la suma de S/. 86 710,00;

Que no obstante, la recurrente en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 consignó como pagos a cuenta del citado tributo la suma de S/. 91 408,00, de lo cual se advierte una diferencia de S/. 4 698,00 con relación a la consignada en las declaraciones pago mensuales del citado impuesto (S/. 86 710,00), diferencia que no ha sido sustentada por la recurrente, por lo que procede confirmar la apelada en tal extremo;

Resolución de Multa Nº 224-002-0001502

Que dado que la Resolución de Multa Nº 224-002-0001502, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario (consistente en no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria), se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 224-003-0000425, procede que se recalcule el monto de dicha sanción conforme a lo expuesto en los considerandos precedentes;

Resoluciones de Determinación Nºs. 224-003-0000426 a 224-003-0000429

Que las Resoluciones de Determinación Nºs. 224-003-0000426 a 224-003-0000429 (folios 1875 a 1878) fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, junio y julio de 2002, consignándose en su Anexo Nº 1 (folio 1883) que por enero y febrero de 2002, la recurrente utilizó un coeficiente menor al que correspondía y que en junio y julio de 2002 existieron saldos pendientes de pago que generaron intereses devengados;

Que el inciso a) del artículo 85º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta de dicho impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, cuotas mensuales que se determinarán sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, agregando que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior;

Que de la cédula de declaraciones del Impuesto a la Renta, que obra en autos (folio 826) se observa que la recurrente presentó el 12 de setiembre de 2002, mediante Formulario 678 Nº de Orden 55810033, la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, modificando el impuesto calculado de S/. 43 019,00 a S/. 48 118,00 y los ingresos netos de dicho ejercicio de S/. 2 158 017,00 a S/. 2 158 585,00;

Que en tal sentido, al haberse modificado con la presentación de la anotada rectificatoria, la base de cálculo del coeficiente aplicable a los meses de enero y febrero de 2002, correspondía que se efectuara un recálculo de los pagos de dichos meses teniendo en consideración tal rectificatoria;

Que en casos similares al de autos, este Tribunal en numerosas Resoluciones, como las Nºs. 610-2-2000 y 9059-5-2001 del 21 de julio de 2000 y 14 de noviembre de 2001, ha señalado que los pagos a cuenta

15



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

del Impuesto a la Renta calculados por el contribuyente en base a los ingresos netos e impuesto calculado consignados en la declaración original del Impuesto a la Renta que es rectificada posteriormente, origina que se hayan realizado pagos menores a los que le correspondía efectuar;

Que del Anexo Nº 1 de las mencionadas resoluciones de determinación (folio 1883), se aprecia que la Administración estableció los pagos a cuenta de enero y febrero de 2002, considerando los datos consignados en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, es decir, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio 2000, ascendente a S/. 48 118,00, entre el total de ingresos netos de dicho ejercicio, esto es, S/. 2 158 585,00 dando como resultado un coeficiente de 0,0223, que fue aplicado a los ingresos netos de dichos meses, determinando omisiones por las que emitió los referidos valores;

Que como se advierte, la Administración determinó los pagos a cuenta de enero y febrero de 2002, conforme a lo dispuesto en la norma antes glosada, por lo que corresponde mantener las Resoluciones de Determinación Nºs. 224-003-0000426 y 224-003-0000427, giradas por los pagos a cuenta de dichos meses y confirmar la apelada en tal extremo;

Que en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta correspondientes a los meses de junio y julio de 2002, según se aprecia del Anexo Nº 1 de las Resoluciones de Determinación Nºs. 224-003-0000428 y 224-003-0000429 (folio 1883), éstos valores han sido girados por los intereses devengados por los pagos a cuenta de los indicados meses de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34º del Código Tributario, que regula el cálculo de los intereses generados por los pagos a cuenta no pagados oportunamente;

Que de las cédulas de pagos y declaraciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2002, que obra en autos (folio 828), se observa que el importe a pagar por los pagos a cuenta del citado impuesto de los meses de junio y julio de 2002 ascienden a S/. 9 043,00 y S/. 8 330,00, respectivamente, no obstante la recurrente canceló las sumas de S/. 6 544,00 y S/. 6 431,00, por lo que las Resoluciones de Determinación Nºs. 224-003-0000428 y 224-003-0000429, giradas por los intereses devengados por los saldos pendientes de pago correspondientes a los pagos a cuenta de los mencionados meses se encuentran conforme a ley, debiendo confirmarse la apelada también en este extremo;

Órdenes de Pago Nºs. 223-001-0007783 a 223-001-0007787

Que respecto a las Órdenes de Pago Nºs. 223-001-0007783 a 223-001-0007787, giradas por Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre a diciembre de 2002, cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en el numeral 1 del artículo 78º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, procede la emisión de órdenes de pago, por tributos autoliquidados por el deudor tributario;

Que conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 88º del citado código, modificado por Ley Nº 27335, la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación;

Que según se observa de autos, las Órdenes de Pago Nºs. 223-001-0007783 a 223-001-0007787 (folios 1022 a 1026) fueron giradas sobre la base de las declaraciones rectificadorias del Impuesto General a las Ventas de julio y setiembre a diciembre de 2002 presentadas por la recurrente mediante Formularios 621 Nºs. de Orden 00976155, 00976165, 00976169, 00976176 y 00976178 del 30 de junio de 2004 (folios 900 a 905), a través de las cuales determinó una mayor obligación tributaria a la declarada originalmente

AS/PL 6+ 16



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

reconociendo los reparos efectuados por la Administración Tributaria, por lo que dichas rectificadorias surtieron efecto con su presentación;

Que en tal sentido, al haber la recurrente presentado las correspondientes declaraciones rectificadorias reconociendo los reparos efectuados por la Administración Tributaria, y toda vez que de la verificación de los mismos se ha determinado que éstos se encuentran arreglados a ley, no habiendo por su parte la recurrente presentado documentación alguna que desvirtúe la procedencia de su cobro, corresponde confirmar la apelada también en este extremo;

Resoluciones de Multa N°s. 224-002-0001503 y 224-002-0001504

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 224-002-0001503 (folios 1881 y 1882) se aprecia que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175º del Código Tributario, consignando como sustento que la recurrente no cumplió con legalizar antes de su uso el Inventario Permanente de Existencias en Unidades del ejercicio 2002;

Que conforme al artículo 62º del mencionado Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollean, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción, adoptando cualquiera de los métodos señalados en dicho artículo, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio, agregando que el reglamento podrá establecer, para los contribuyentes, empresas o sociedades, en función a sus ingresos anuales o por la naturaleza de sus actividades, obligaciones especiales relativas a la forma en que deben llevar sus inventarios y contabilizar sus costos;

Que con arreglo al inciso b) del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, los contribuyentes, empresas o sociedades, cuyos ingresos brutos anuales durante el ejercicio precedente hayan sido de 500 hasta 1500 unidades impositivas tributarias del ejercicio en curso, están eximidos de la obligación de llevar registros valorizados de inventario permanente, debiendo en todo caso llevar un registro permanente en unidades;

Que de acuerdo con el reporte informático de la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, presentada mediante Formulario 678 N° de Orden 55810085 (folio 1079), se observa que la recurrente obtuvo durante el citado ejercicio, ingresos brutos ascendentes a S/. 4 542 508,00, importe superior a 500 UIT⁸ e inferior a 1 500 UIT, por lo que se encontraba obligada a llevar el indicado registro en el ejercicio 2002;

Que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 175º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción, llevar los libros de contabilidad, u otros libros y/o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes;

Que el artículo 3º de la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT, establece que los libros de actas, así como los registros y libros contables deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, continuas o computarizadas;

Que mediante el Requerimiento N° 00128699 (folio 883), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición de sus registros de inventario permanente correspondientes al ejercicio 2002, de acuerdo con

⁸ De acuerdo con el Decreto Supremo N° 241-2001-EF, el valor de la UIT aplicable al ejercicio 2002 era de S/ 3 100,00.

MS M G + 17



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

lo dispuesto en el inciso b) del artículo 35º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento del 11 de junio de 2004 (folio 883 – vuelta) que se había detectado que el registro permanente en unidades exhibido por la recurrente se encontraba sin legalizar, lo que acredita la comisión de la infracción antes glosada, siendo que la sanción aplicada mediante la resolución de multa impugnada se encuentra arreglada a ley, procediendo confirmar la apelada en tal extremo;

Que según se aprecia de la Resolución de Multa Nº 224-002-0001504 (folios 1879 y 1880), ésta fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, consignando como sustento, que la recurrente no cumplió con presentar lo requerido dentro del plazo señalado;

Que el numeral 5 del artículo 177º del citado Código, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción no proporcionar la información o documentación que sea requerida por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración;

Que asimismo, en el Anexo Nº 1 de la citada resolución de multa, se deja constancia que mediante el Requerimiento Nº 00128700 se solicitó a la recurrente que "... sustente por escrito y adjuntando documentación probatoria fehaciente: comprobantes de pago y/o libros contables..." por "...los reparos tributarios formulados...",

Que de la revisión del Requerimiento Nº 00128700 (folio 879), así como de su Anexo Nº 1 (folios 869 y 879), notificados el 11 de junio de 2004, se observa que la Administración solicitó a la recurrente que presentara el 18 de junio del mismo año, en la mesa de partes de la Oficina Zonal Cañete de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, entre otra información y documentación sustentatoria de los reparos detallados en el mencionado anexo, los comprobantes de pago originales respectivos, dejándose constancia en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento, que la recurrente no cumplió con la presentación de dichos comprobantes en el plazo fijado para tal efecto, habiendo cumplido parcialmente con lo requerido recién el 21 de junio de 2004 (folio 817), sin haber presentado justificación alguna relativa a dicha demora, por lo que encontrándose acreditada la comisión de la infracción del numeral 5 del artículo 177º del Código Tributario, procede confirmar la apelada en este extremo;

Que finalmente, en cuanto al cuestionamiento a la adopción de la medida cautelar previa en forma de inscripción sobre sus vehículos, mediante Resolución Nº 08504-4-2004 del 29 de octubre de 2004, este Tribunal declaró infundada la queja interpuesta respecto de tal extremo, por lo que no procede emitir pronunciamiento sobre el particular;

Con los vocales Márquez Pacheco, Arispe Villagarcía y Flores Talavera, e interviniendo como ponente el vocal Arispe Villagarcía;

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Oficina Zonal Nº 2260140000356/SUNAT del 29 de diciembre de 2004, en cuanto a los reparos al gasto sustentado en las Facturas Nºs. 001-002623 y 002-001080 y 002-001081, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de



Tribunal Fiscal

Nº 07719-4-2005

observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

- i. *"El requisito del pago previsto en el inciso v) incorporado por la Ley Nº 27356 al artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, no es aplicable a los gastos deducibles contemplados en los otros incisos del referido artículo 37º que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta y quinta categoría"*
- ii. *"Las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo establecido en el inciso v) del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, modificado por Ley Nº 27356".*

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

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Márquez Pacheco".
MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Arispe".
ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Flores Talavera".
FLORES TALAVERA
VOCAL

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Moreano Valdivia".
Moreano Valdivia
Secretario Relator
ANDI/rmp