



Tribunal Fiscal

N° 03876-2-2015

EXPEDIENTE N° : 14138-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Cajamarca
FECHA : Lima, 17 de abril de 2015

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Oficina Zonal N° 1660140000847/SUNAT, emitida el 18 de setiembre de 2008 por la Intendencia Regional Cajamarca de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 164-003-0001357, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, y la Resolución de Multa N° 164-002-0004123, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que debido a los contratos celebrados y con el fin de obtener trabajo con diferentes empresas cajamarquinas viajaba constantemente, y que para algunos viajes era necesaria la presencia de algunos colaboradores, por lo tanto, si no se hubieran efectuados dichos viajes no se hubiera generado renta.

Que asimismo, indica que los recibos por honorarios tienen condición de pago por servicios no personales ya que los señores no trabajaban todos los días, tuvieron trabajo específico y en una determinada área, por lo tanto, es falso que dichas personas hayan estado cumpliendo un horario de trabajo con cuaderno de control, asistencia diaria y demás requisitos que los consideraran como trabajadores dependientes, pues no existía cuaderno de control ni tarjeta de entrada.

Que refiere que si bien entregó un contrato de trabajo con la finalidad de levantar observaciones tal como pidió la auditora, desconocía que para dicho tipo de contratos no era necesario que se entregara un documento pues era suficiente con contratos verbales.

Que la Administración señala que los gastos por boletos de viajes constituyen gastos personales del contribuyente, pues no ha demostrado que fueron realizados para las actividades del negocio, asimismo, se han efectuado a favor de terceros.

Que en cuanto a los gastos por recibos por honorarios, indica que las labores prestadas por cada uno de los emisores fueron realizadas de manera personal, dependiente, sujeto a un horario de trabajo y con una remuneración fija, por lo que generaron rentas de quinta categoría y no de cuarta.

Que agrega que el recurrente incurrió en la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al mantenerse los reparos al costo y gastos indebidamente utilizados.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° 070163028850-01-SUNAT y Requerimientos N° 162070000420¹ y N° 1622080000008² (folios 196 a

¹ Notificado el 26 de octubre de 2007, en el domicilio fiscal del recurrente mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y la firma de la persona que recibió los documentos, conforme con lo establecido por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (folios 217 y 286).

² Notificado el 10 de enero de 2008, en el domicilio fiscal del recurrente mediante acuse de recibo, consignándose el nombre y la firma de la persona que recibió los documentos, según lo establecido por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (folio 213).



Tribunal Fiscal

N° 03876-2-2015

212 y 214 a 216), la Administración reparó, entre otros³, la base imponible del Impuesto a la Renta por gastos por boletos de viaje no sustentados y por recibos por honorarios por actividades dependientes, en virtud a lo cual emitió la Resolución de Determinación N° 164-003-0001357 (folio 380), asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que emitió la Resolución de Multa N° 164-002-0004123 (folio 378).

Gastos por boletos de viaje no sustentados

Que conforme se aprecia del anexo de la Resolución de Determinación N° 164-003-0001357, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (folio 379), la Administración reparó el gasto por boletos de viaje no sustentados, el monto de S/. 1 058,00.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, dispone que para 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 dicha ley, y en su último párrafo indica que para efecto de determinar que los gastos son necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada.

Que la tercera disposición final y transitoria de la Ley N° 27356⁴, señala respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos son 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.

Que el inciso r) del artículo 37° de la referida Ley del Impuesto a la Renta, prescribe que son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, añade 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 doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que conforme con el inciso a) del artículo 44° de la citada ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares.

Que este Tribunal en diversas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, así como que se evalúe la necesidad del gasto en cada caso; por su parte, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que según el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04831-9-2012, la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

³ Se debe precisar que como producto de dicha fiscalización la Administración adicionalmente reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de abril y mayo de 2006, por haber legalizado extemporáneamente el Registro de Compras, sin embargo, dicho reparo fue dejado sin efecto mediante la Resolución de Oficina Zonal N° 1660140000847/SUNAT.

⁴ Ley que modificó el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, publicada el 18 de octubre de 2000.

f 2 e



Tribunal Fiscal

N° 03876-2-2015

Que de otro lado, este Tribunal en la Resolución N° 03103-4-2010 ha señalado que debe sustentarse la necesidad de los viajes, los motivos por los cuales asume los gastos de viaje de personas ajenas a la empresa y la existencia de una obligación contractual para asumir dicho gasto, caso contrario los desembolsos constituyen una liberalidad no deducible. Asimismo, en la Resolución N° 01601-3-2010 se ha indicado que el caso de personas que no figuran en planillas debe proporcionarse documentación que permita vincular a la persona con el contribuyente a fin de establecer la relación de causalidad entre el gasto y la generación de renta.

Que en el punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 1622080000008 (folio 207), se aprecia que la Administración señaló que existían boletos de viaje a las ciudades de Lima, Chiclayo y Chota, según se detalla en el siguiente cuadro, los que se han considerado gastos personales dado que no guardan relación causal con el giro del negocio, y algunos fueron utilizados en fechas festivas como son Fiestas Patrias y/o a favor de terceros, por lo que solicitó al recurrente que los desvirtuara fehacientemente, por escrito, con la documentación correspondiente de fecha cierta y base legal respectiva.

Fecha de Emisión	Boletos de Viaje	Razón Social	Servicio	Total (S/.)	Fecha de Viaje	Pasajero
08/05/2006	010 N° 086066	Turismo Civa S.A.C.	Cajamarca - Lima	80,00	12/05/2006	Oscar Vilchez Cieza
22/05/2006	010 N° 086593	Turismo Civa S.A.C.	Cajamarca - Lima	90,00	02/06/2006	Oscar Vilchez Cieza
29/05/2006	010 N° 086819	Turismo Civa S.A.C.	Lima- Cajamarca	80,00	05/06/2006	Oscar Vilchez Cieza
17/06/2006	010 N° 087419	Turismo Civa S.A.C.	Lima- Cajamarca	80,00	02/05/2006	Monica Pretzell S.
22/06/2006	010 N° 060228	Burga Express S.R.L.	Cajamarca - Chota	50,00	22/06/2006	Oscar Vilchez Cieza
21/07/2006	668 N° 215246	Línea S.A.	Cajamarca - Lima	90,00	23/07/2006	Oscar Vilchez Cieza
24/07/2006	228 N° 155419	Línea S.A.	Lima- Cajamarca	110,00	27/07/2006	Oscar Vilchez Cieza
04/09/2006	668 N° 221806	Línea S.A.	Cajamarca - Lima	90,00	04/09/2006	Oscar Vilchez Cieza
04/09/2006	668 N° 221807	Línea S.A.	Lima- Cajamarca	80,00	07/09/2006	Oscar Vilchez Cieza
20/09/2006	351 N° 482931	Línea S.A.	Chiclayo - Cajamarca	23,00	25/09/2006	Oscar Vilchez Cieza
07/10/2006	673 N° 129442	Línea S.A.	Cajamarca - Lima	90,00	07/10/2006	Oscar Vilchez Cieza
06/11/2006	351 N° 500646	Línea S.A.	Chiclayo - Cajamarca	30,00	06/11/2006	Blanca Vasquez Manzanares
08/12/2006	673 N° 141201	Línea S.A.	Cajamarca - Chiclayo	30,00	08/12/2006	Blanca Vasquez Manzanares
08/12/2006	673 N° 141202	Línea S.A.	Chiclayo - Cajamarca	25,00	09/12/2006	Blanca Vasquez Manzanares
11/12/2006	673 N° 141701	Línea S.A.	Lima - Cajamarca	110,00	25/12/2006	Blanca Vasquez Manzanares
Total				1 058,00		

Que en atención a dicho requerimiento, el recurrente presentó el escrito de 18 de enero de 2008, mediante el cual indicó que los viajes se efectuaron por trabajo, y que en algunos de ellos fue necesaria la compañía de personal adicional (folio 251).

Que del punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° 1622080000008, se tiene que la Administración repara dichos gastos al no haber sido sustentada ni levantada la observación (folio 273).

Que según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (folio 332), el recurrente declaró como actividad económica principal otras actividades empresariales.

Que ahora bien, de la documentación que obra en autos se aprecia que el recurrente adquirió dichos pasajes, algunos a su favor y otros a favor de Monica Pretzell S. y Blanca Vásquez Manzanares (folios 126 a 129), sin embargo, si bien indicó que fueron utilizados para actividades vinculadas a la generación de rentas gravadas, no presentó documentación a efecto de acreditar la relación de tales viajes ni la de sus participantes, con la generación de renta (en el caso de los terceros no indicó, ni obra en autos documentación que acreditara que éstos fueran sus trabajadores), como hubiera podido ser en el caso de sus propios viajes, una carta que acreditara la reunión con el Alcalde, como manifiesta, o en el de los terceros, un contrato de trabajo suscrito con ellos, entre otros documentos.

Que en tal sentido, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta debe existir una relación de causalidad entre éste y la renta generada, en tanto así queda acreditado su destino, lo que no ha sucedido en el presente caso, por lo que al estar arreglado a ley el reparo materia de análisis corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

f 3 e



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

Recibos por Honorarios

Que de acuerdo con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 945, 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; asimismo precisa que tampoco serán deducibles los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que, a la fecha de emisión del comprobante, tenían la condición de no habidos según la publicación realizada por la administración tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente hubiera cumplido con levantar tal condición.

Que conforme se aprecia del anexo de la Resolución de Determinación N° 164-003-0001357, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (folio 379), la Administración reparó el gasto sustentado en recibos por honorarios, por el monto de S/. 19 450,00.

Que como se ha indicado, la Administración, en el numeral 5 del Requerimiento N° 1622080000008 (folios 196 y 197), observó los recibos por honorarios que se detallan a continuación, al considerar que las labores realizadas eran de naturaleza dependiente, generándose rentas de quinta categoría, por lo que no eran deducibles de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, respecto a Javier Abanto Minchan, se requirió que informara el lugar y la forma de la prestación del servicio, así como el análisis detallado sobre los ingresos generados con la elaboración del análisis y estudio de mercado efectuado.

Fecha de Emisión	RxH 001 N°	RUC	Nombre y Apellidos	Servicio	Total (S/.)		
16/08/2006	0001	10422258588	Maria Jeny Quiliche Ayala	Haberes como secretaria de Video Visión 1era. Quincena del mes de agosto	350,00		
31/08/2006	0002			Haberes como secretaria de Video Visión 2da. Quincena del mes de agosto	350,00		
16/09/2006	0003			Haberes como secretaria de Video Visión 1era. Quincena del mes de setiembre	400,00		
30/09/2006	0004			Haberes como secretaria de Video Visión 2da. Quincena del mes de setiembre	400,00		
16/10/2006	0005			Haberes como secretaria de Video Visión 1era. Quincena del mes de octubre	500,00		
31/10/2006	0006			Haberes como secretaria de Video Visión 2da. Quincena del mes de octubre	500,00		
16/11/2006	0007			Haberes como secretaria de Video Visión 1era. Quincena del mes de noviembre	500,00		
30/11/2006	0008			Haberes como secretaria de Video Visión 2da. Quincena del mes de noviembre	500,00		
16/12/2006	0009			Haberes como secretaria de Video Visión 1era. Quincena del mes de diciembre	550,00		
23/12/2006	0010			Incentivo por Fiestas Navideñas como trabajadora de la empresa	400,00		
31/12/2006	0011			Haberes como secretaria de Video Visión 2da. Quincena del mes de diciembre	550,00		
10/08/2006	0301			10266446051	Javier Oswaldo Abanto Minchan	Análisis y Estudio de Mercado para Video Visión	400,00
10/09/2006	0305					Análisis y Estudio de Mercado para Video Visión	400,00
10/10/2006	0309	Análisis y Estudio de Mercado para Video Visión	400,00				
10/11/2006	0313	Análisis y Estudio de Mercado para Video Visión	500,00				
10/12/2006	0316	Análisis y Estudio de Mercado para Video Visión	500,00				
15/08/2006	0019	10438870259	Christian J. Rojas Terrones			Edición de Videos durante la 1era. Quincena del mes de agosto	600,00
15/08/2006	0020			Grabación de Videos Digitales la 1ra. Quincena del mes de agosto	600,00		
30/08/2006	0021			Edición de Videos Digitales la 2da. Quincena del mes de agosto	600,00		
30/08/2006	0022			Grabación de Videos Digitales la 2da. Quincena del mes de agosto	600,00		
15/09/2006	0023			Edición de Videos durante la 1ra. Quincena del mes de setiembre	600,00		
30/09/2006	0024			Grabación de Videos Digitales la 2da. Quincena del mes de setiembre	600,00		
30/09/2006	0025			Edición de Videos durante la 2da. Quincena del mes de setiembre	600,00		
15/10/2006	0026			Edición de Videos durante la 1era. Quincena del mes de octubre	600,00		
30/10/2006	0027			Grabación de Videos Digitales la 2da. Quincena del mes de octubre	600,00		
30/10/2006	0028			Edición de Videos durante la 2da. Quincena del mes de octubre	600,00		
30/11/2006	0029			Edición de Videos durante noviembre	600,00		
30/11/2006	0030			Grabación de Videos Digitales durante el mes de noviembre	600,00		
15/12/2006	0031			Edición de Videos durante la 1era. Quincena del mes de diciembre	600,00		
30/12/2006	0032			Grabación de Videos Digitales durante el mes de diciembre	600,00		
30/12/2006	0033			Edición de Videos durante la 2da. Quincena del mes de diciembre	600,00		
06/06/2006	0013			10411818727	Ronald Alexander Pacheco Cerdán	Cobertura de video en diferentes lugares de Cajamarca durante el mes de junio	650,00
15/06/2006	0016					Cobertura de video en diferentes lugares de Cajamarca durante el mes de julio	650,00
15/08/2006	0018					Cobertura de video en diferentes lugares de Cajamarca durante el mes de agosto	650,00
15/09/2006	0020					Cobertura de video en diferentes lugares de Cajamarca durante el mes de setiembre	650,00
15/10/2006	0022					Cobertura de video en diferentes lugares de Cajamarca durante el mes de octubre	650,00
Total					19 450,00		

Handwritten signatures and a number '4' at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

a) Recibos por honorarios emitidos por María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones

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

Que el inciso a) del artículo 34° de la misma ley, considera que son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que el inciso e) del artículo 34° de dicha ley, considera que también son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que de acuerdo con el artículo 37° de la referida ley, 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 ley.

Que mediante Decreto Supremo Nº 003-97-TR, se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, precisándose en su artículo 5° que los servicios para ser de naturaleza laboral, deben ser prestados en forma personal y directa solo por el trabajador como persona natural, y según el artículo 6°, modificado por Ley Nº 28051, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sea la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición.

Que el artículo 9° de la anotada ley, señala que por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo la dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para su ejecución, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador.

Que sobre el particular, debe precisarse que en las Resoluciones Nº 12520-3-2008 y Nº 17525-4-2013, entre otras, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con la doctrina y la legislación laboral, para determinar la existencia de una relación laboral, es necesario que se presenten los siguientes elementos esenciales: a) Prestación personal de servicios, por la que el trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo en forma personal y directa; b) Remuneración, que es la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor; y, c) Subordinación o dependencia, que implica un vínculo jurídico por el cual el trabajador le confiere al empleador el poder de conducir su actividad personal; en tal sentido, la subordinación implica un estado de sujeción o de limitación de la autonomía por el lado del trabajador y una facultad de dirección por el lado del empleador, la que según la doctrina se traduce en la facultad del empleador de dirigir, fiscalizar y sancionar al trabajador.

Que en las mencionadas resoluciones también se ha dejado establecido que entre los citados elementos, el de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación, es la subordinación, la cual no es fácil de identificar, por lo que es necesario recurrir a los denominados rasgos sintomáticos, esto es, al conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de una

f

α

5

e



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

relación laboral, como la sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones, establecimiento de horarios de trabajo, entre otros; asimismo, se ha señalado que a efectos de establecer la existencia de la subordinación, no debe estarse a la denominación que se dé a un contrato, sino, al principio de primacía de la realidad y a la naturaleza de los servicios prestados.

Que en el punto 5 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 1622080000008 (folio 272), la Administración reparó el gasto sustentado en los recibos por honorarios emitidos por María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones, debido a que los ingresos que generaron las actividades por las que se emitieron no constituían rentas de cuarta categoría, toda vez que existía relación de dependencia, y por lo tanto, dicho gasto no podía respaldarse con tales comprobantes de pago.

Que obran en autos los contratos celebrados entre el recurrente y Ronald Alexander Pacheco Cerdán, María Jeny Quiliche Ayala y Christian J. Rojas Terrones (folios 223 a 236), en los que se indican en las Cláusulas Primeras que "EL EMPLEADOR, el recurrente, es una persona natural dedicada a las actividades de producción, edición, realización, postproducción audiovisual en comunicación y televisión y otras actividades afines al giro del negocio.

Que obran en autos los contratos celebrados entre el recurrente y María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones (folios 223 a 236), en los que se indican en la Cláusula Primera que el recurrente requiere contratar un "Camarógrafo" (Ronald Alexander Pacheco Cerdán), una "Secretaria" (María Jeny Quiliche Ayala) y un "Editor Productor" (Christian J. Rojas Terrones), por la retribución mensual de S/. 650,00 (Camarógrafo), por la retribución quincenal de S/. 600,00 (Editor Productor) y de S/. 350,00 (Secretaria), en este último caso posteriormente fue aumentada a S/. 400,00 y finalmente a S/. 500,00.

Que de los referidos contratos se aprecia que se estableció lo siguiente:

*"(...) CUARTA: EL TRABAJADOR (...) desarrollando las labores de trabajo en horario (...)
Queda entendido que la prestación de servicios deberá ser efectuada de manera personal no pudiendo EL TRABAJADOR ser reemplazado ni ayudado por tercera persona.*

QUINTA: Las partes estipulan el horario de trabajo de EL TRABAJADOR estará a las necesidades de EL EMPLEADOR con disposición inmediata (de ser el caso). En uso de sus facultades directrices, EL EMPLEADOR está facultado a efectuar modificaciones en la remuneración (...)

*SEXTA: EL TRABAJADOR percibirá como contraprestación de sus servicios una remuneración (...), durante el tiempo que duración de la relación laboral (...)
Las ausencias injustificadas por parte de EL TRABAJADOR implican la pérdida de la remuneración proporcionalmente a la duración de dicha ausencia, sin perjuicio del ejercicio de las facultades disciplinarias propias de EL EMPLEADOR previstas en la legislación laboral y normas internas de EL EMPLEADOR.*

SETIMA: EL TRABAJADOR estará sujeto a 01 semana de período de prueba, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 10° de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (...)

DÉCIMA: Por medio del presente contrato, EL TRABAJADOR se obliga a cumplir con las funciones, órdenes e instrucciones de EL EMPLEADOR o sus representantes, así como las demás normas que impartan por necesidades del servicio (...)

f

Q

e



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

DÉCIMO TERCERA: EL TRABAJADOR estará sujeto al régimen laboral de la actividad privada, dentro de los alcances y efectos que determine la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, para esta modalidad de contratación”.

Que de lo expuesto, se tiene que Ronald Alexander Pacheco Cerdán, María Jeny Quiliche Ayala y Christian J. Rojas Terrones realizaban sus labores a título personal, asistieron en el horario establecido y percibieron una contraprestación por la labor realizada, bajo relación de dependencia, por lo que mantuvieron un vínculo laboral con el recurrente.

Que en tal sentido, considerando que no existe norma en la Ley del Impuesto a la Renta que establezca requisitos y características mínimas para la documentación que deba acreditar los aludidos gastos correspondientes a labores realizadas bajo relación de dependencia, y que no es aplicable el Reglamento de Comprobantes de Pago, el reparo materia de análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantarlo, y en consecuencia revocar la apelada en este extremo, y disponer que la Administración reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación Nº 164-003-0001357.

b) Recibos por honorarios emitidos por Javier Oswaldo Abanto Minchán

Que en cuanto a los recibos por honorarios emitidos por Javier Oswaldo Abanto Minchán, se aprecia en el punto 5.2 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 1622080000008 (folio 272), que adicionalmente se requirió al recurrente que informe el lugar y la forma de la prestación del servicio, y que presentara un análisis detallado sobre los ingresos que generaron la elaboración del análisis y estudio de mercado efectuado por dicha persona.

Que sin embargo, el recurrente no cumplió con presentar lo requerido, por lo que en el punto 5.2 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 1622080000008 se dejó constancia, respecto al servicio brindado por Javier Oswaldo Abanto Minchán, que no se especificaron los ingresos que generaron los estudios de mercado detallados en sus recibos por honorarios, *así como tampoco se ha permitido evidenciar los estudios ejecutados.*

Que respecto a ello se debe indicar que, conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002, Nº 03025-5-2004 y Nº 00886-5-2005, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto éstas se hayan realizado.

Que en las Resoluciones Nº 00120-5-2002 y Nº 03708-1-2004, este Tribunal ha establecido que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho a crédito fiscal y/o gasto correspondan a operaciones reales, por lo que resulta pertinente verificar los medios probatorios presentados por el recurrente para acreditar la efectiva realización de las operaciones descritas en las facturas observadas.

Que por otro lado, se ha señalado en múltiples pronunciamientos de este Tribunal que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haberse adquirido.

Que de otro lado, este Tribunal ha indicado que a fin de permitir la deducción de gastos, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los servicios o bienes adquiridos,

f α 7 e



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, sin que sea suficiente contar con el comprobante de pago en el que se consigna el gasto.

Que de acuerdo con lo expuesto, se tiene que a pesar de haber sido requerido en forma expresa por la Administración, mediante el Requerimiento Nº 1622080000008, el recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago detallados en su Anexo Nº 4 emitidos por Javier Oswaldo Abanto Minchán (folio 197), como pudieron ser contratos, información o trabajos realizados o cualquier otro documento que permitiera acreditar su fehaciencia o efectiva realización.

Que en consecuencia, al no haberse presentado medios probatorios que acreditaran la realidad de las operaciones acotadas, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la observación de los gastos sustentados en los recibos por honorarios emitidos por Javier Oswaldo Abanto Minchán por no constituir rentas de quinta categoría, ni haberse acreditado su causalidad, se debe indicar que carece de relevancia efectuar sus análisis, toda vez que también han sido observados por no haberse acreditado su ejecución, lo cual ha sido confirmado por esta instancia, conforme lo señalado precedentemente.

Resolución de Multa Nº 164-002-0004123

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, modificado por el mismo decreto legislativo, la sanción correspondiente a la infracción establecida por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario era el 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada ó 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que según la Nota 15 de dicha tabla agregaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. A su vez, anotaba que en caso se declarara un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo, el monto de la multa sería el 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar.

Que la Resolución de Multa Nº 164-002-0004123 (folio 378), fue girada por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, como consecuencia de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 contenidos en la Resolución de Determinación Nº 164-003-0001357 (folios 379 y 380), reparos que en parte han sido mantenidos en la presente resolución, por lo que se encuentra acreditado que el recurrente incurrió en la citada infracción.

f α 8 e



Tribunal Fiscal

N° 03876-2-2015

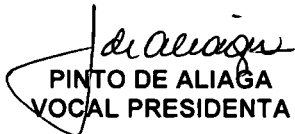
Que en cuanto al monto de la multa, se debe indicar que habida cuenta que constituye el 50% del tributo omitido correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, según lo señalado en la Nota 15 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones antes mencionada y dado que un reparo a gastos ha sido levantado en la presente instancia, corresponde que aquella sea reliquidada, excluyéndose de la suma respectiva, el monto relacionado al citado reparo.

Con los vocales Pinto de Aliaga y Castañeda Altamirano, e interviniendo como ponente el vocal Velásquez López Raygada, con su voto discrepante en parte.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Oficina Zonal N° 1660140000847/SUNAT de 18 de setiembre de 2008, en los extremos referidos al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta por gastos por recibos por honorarios de actividades dependientes emitidos por María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones, y la sanción calculada en función a dicho reparo, **CONFIRMARLA** en cuanto a los reparos por gastos por boletos de viaje no sustentados y por recibos por honorarios emitidos por Javier Oswaldo Abanto Minchán, así como por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario; y, **DISPONER** que la Administración reliquide la deuda contenida en la Resolución de Determinación N° 164-003-0001357 y la Resolución de Multa N° 164-002-0004123, de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
VLR/SQ/RC/njt.



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA

Que la Administración, en el punto 5 del Anexo Nº 01 al Requerimiento Nº 1622080000008, observó los recibos por honorarios emitidos por María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones que se detallan en el cuadro a fojas cuatro de la presente resolución, al considerar que las labores realizadas eran de naturaleza dependiente, generándose rentas de quinta categoría, por lo que al no estar debidamente sustentados, no eran deducibles como gastos para efectos del Impuesto a la Renta, según el artículo 37º y otros de la Ley del Impuesto a la Renta.

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

Que el inciso a) del artículo 34º de la misma ley, considera que son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que el inciso e) del artículo 34º de dicha ley, considera que también son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que de acuerdo con el artículo 37º de la referida ley, 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 ley.

Que mediante Decreto Supremo Nº 003-97-TR, se aprobó el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, precisándose en su artículo 3º que el ámbito de aplicación de la presente ley comprende a todas las empresas y trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.

Que el artículo 5º de la citada ley establece que los servicios para ser de naturaleza laboral, deben ser prestados en forma personal y directa solo por el trabajador como persona natural, y según el artículo 6º, modificado por Ley Nº 28051, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sea la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición.

Que el artículo 9º de la anotada ley, señala que por la subordinación, el trabajador presta sus servicios bajo la dirección de su empleador, el cual tiene facultades para normar reglamentariamente las labores, dictar las órdenes necesarias para su ejecución, y sancionar disciplinariamente, dentro de los límites de la razonabilidad, cualquier infracción o incumplimiento de las obligaciones a cargo del trabajador.

Que sobre el particular, debe precisarse que en las Resoluciones Nº 12520-3-2008 y Nº 17525-4-2013, entre otras, este Tribunal ha señalado que de acuerdo con la doctrina y la legislación laboral, para determinar la existencia de una relación laboral, es necesario que se presenten los siguientes elementos esenciales: a) Prestación personal de servicios, por la que el trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo, debiendo prestar el servicio en forma personal y directa; b) Remuneración, que es la contraprestación que otorga el empleador al trabajador a cambio de la actividad que éste realiza a su favor; y, c) Subordinación o dependencia, que implica un vínculo jurídico por el cual el trabajador le confiere al empleador el poder de conducir su actividad personal; en otras palabras, la subordinación implica un estado de sujeción o de limitación de la autonomía por el lado del trabajador y una facultad de dirección por el lado del empleador, la que según la doctrina se traduce en la facultad del empleador de dirigir, fiscalizar y sancionar al trabajador.



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

Que en dichas resoluciones también se dejó establecido que entre los citados elementos, el de mayor importancia para efecto de determinar la naturaleza laboral de una relación, es la subordinación, la cual no es fácil de identificar, siendo necesario por tanto recurrir a los denominados rasgos sintomáticos, esto es, al conjunto de características típicas que permiten presumir la existencia de una relación laboral, como la sujeción a órdenes y directivas en cuanto al desarrollo de los servicios, imposición de sanciones, establecimiento de horarios de trabajo, entre otros; asimismo, se ha señalado que a efectos de establecer la existencia de la subordinación, no debe estarse a la denominación que se dé a un contrato, sino, al principio de primacía de la realidad y a la naturaleza de los servicios prestados.

Que en el punto 5 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 1622080000008 (folios 202 a 206), se aprecia que la Administración requirió a la recurrente que sustentara los gastos a que se referían, entre otros, los recibos por honorarios detallados en el cuadro anterior, indicándole que debía señalar las labores realizadas por cada una de las personas contratadas y por las que se emitieron los referidos recibos, la forma en que lo hicieron, especificando si correspondían a relaciones de dependencia, acreditando haber efectuado las retenciones respectivas, según la categoría de renta que aquellas hubiesen generado, adjuntando la documentación que sustentase su deducción.

Que del punto 5 del Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 1622080000008 (folio 272), la Administración repara la deducción de gastos detallados en el referido cuadro, indicando, respecto a los recibos por honorarios emitidos por María Jeny Quiliche Ayala, Ronald Alexander Pacheco Cerdán y Christian J. Rojas Terrones, que las actividades por las que se emitieron no corresponden a rentas de cuarta categoría, toda vez que existe relación de dependencia, precisando que los recibos por honorarios emitidos no pueden sustentar la deducción de pagos hechos en el seno de una relación laboral.

Que ahora bien, obran en autos los contratos celebrados entre el recurrente y Ronald Alexander Pacheco Cerdán, María Jeny Quiliche Ayala y Christian J. Rojas Terrones (folios 223 a 236), en los que se indican en las Cláusulas Primeras que "EL EMPLEADOR, el recurrente, es una persona natural dedicada a las actividades de producción, edición, realización, postproducción audiovisual en comunicación y televisión y otras actividades afines al giro del negocio.

Que se señala en los referidos contratos que "EL EMPLEADOR" requiere contratar un "Camarógrafo" (Ronald Alexander Pacheco Cerdán), una "Secretaria" (María Jeny Quiliche Ayala) y un "Editor Productor" (Christian J. Rojas Terrones), por la retribución mensual de S/. 650,00 (Camarógrafo), por la retribución quincenal de S/. 600,00 (Editor Productor) y de S/. 350,00 (Secretaria), en este último caso posteriormente fue aumentada a S/. 400,00 y finalmente a S/. 500,00.

Que de los referidos contratos se aprecia que se estableció lo siguiente:

"(...) CUARTA: EL TRABAJADOR (...) desarrollando las labores de trabajo en horario (...)

Queda entendido que la prestación de servicios deberá ser efectuada de manera personal no pudiendo EL TRABAJADOR ser reemplazado ni ayudado por tercera persona.

QUINTA: Las partes estipulan el horario de trabajo de EL TRABAJADOR estará a las necesidades de EL EMPLEADOR con disposición inmediata (de ser el caso). En uso de sus facultades directrices, EL EMPLEADOR está facultado a efectuar modificaciones en la remuneración (...)

SEXTA: EL TRABAJADOR percibirá como contraprestación de sus servicios una remuneración (...), durante el tiempo que duración de la relación laboral (...)

Las ausencias injustificadas por parte de EL TRABAJADOR implican la pérdida de la remuneración proporcionalmente a la duración de dicha ausencia, sin perjuicio del ejercicio de las facultades disciplinarias propias de EL EMPLEADOR previstas en la legislación laboral y normas internas de EL EMPLEADOR.

SETIMA: EL TRABAJADOR estará sujeto a 01 semana de período de prueba, de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 10º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral (...)



Tribunal Fiscal

Nº 03876-2-2015

DÉCIMA: Por medio del presente contrato, EL TRABAJADOR se obliga a cumplir con las funciones, órdenes e instrucciones de EL EMPLEADOR o sus representantes, así como las demás normas que impartan por necesidades del servicio (...)

DÉCIMO TERCERA: EL TRABAJADOR estará sujeto al régimen laboral de la actividad privada, dentro de los alcances y efectos que determine la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, para esta modalidad de contratación”.

Que de lo expuesto, se tiene que Ronald Alexander Pacheco Cerdán, María Jeny Quiliche Ayala y Christian J. Rojas Terrones realizaban sus labores a título personal, debiendo asistir en el horario establecido y percibieron una contraprestación por la labor realizada, bajo relación de dependencia, por lo que se concluye que aquéllos mantuvieron un vínculo laboral con el recurrente, aspecto que no ha sido cuestionado por él, siendo importante precisar que los pagos efectuados a trabajadores no pueden ser sustentados con recibos por honorarios profesionales.

Que en ese sentido cabe señalar que el numeral 2.1 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, indica que los recibos por honorarios se emitirán en los siguientes casos: a) Por la prestación de servicios a través del ejercicio individual de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio, b) Por todo otro servicio que genere rentas de cuarta categoría, salvo lo establecido en el numeral 5 del artículo 7º del mencionado reglamento, no para sustentar deducción por el pago de remuneraciones a trabajadores.

Que al respecto cabe señalar que inciso v) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, señala que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte el artículo 18º del Decreto Supremo Nº 001-98-TR, dispone que el pago de las remuneraciones se acredita con la boleta firmada por el trabajador o con la constancia respectiva, cuando aquél se haga a través de terceros, sin perjuicio de la entrega de la boleta correspondiente dentro del plazo establecido en el artículo siguiente. En los casos en que el pago se realice a través de las empresas del sistema financiero, el pago se acredita con la constancia de depósito en la cuenta de ahorros a nombre del trabajador.

Que por lo expuesto, dado que las sumas pagadas a las personas contratadas por el recurrente constituyen remuneraciones abonadas en el seno de una relación laboral y, por ende, rentas de quinta categoría, no correspondía emitir por ellas recibos por honorarios, sino boletas de pago de remuneraciones, por lo que, por los fundamentos expuestos, soy de opinión que este reparo debe ser mantenido y confirmarse la apelada en este extremo, así como en el extremo de la sanción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, calculada sobre la base de dicho reparo, estando al voto en mayoría en lo demás que contiene.


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


Quintana Aguehua
Secretaria Relatora
VLR/SQ/RC/njt.