



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

**EXPEDIENTE Nº** : 471-01  
**INTERESADO** : **CAPA'S SERVICIOS GENERALES S.A.C.**  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y otros  
**PROCEDENCIA** : Junín  
**FECHA** : Lima, 31 de marzo de 2004

**VISTA** la apelación interpuesta por **CAPA'S SERVICIOS GENERALES S.A.C.** contra la Resolución de Intendencia Nº 136-4-01222/SUNAT, emitida con fecha 29 de setiembre de 2000 por la Intendencia Regional Junín de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró improcedentes las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 134030001205 a 134030001228, emitidas por Contribución al FONAVI de enero a julio de 1998, Impuesto Extraordinario de Solidaridad de agosto a diciembre de 1998, Impuesto General a las Ventas de enero a octubre y diciembre de 1998 e Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, contra las Resoluciones de Multa Nºs. 134020003395 a 134020003406, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario y contra las Resoluciones de Multa Nºs. 134020003411 a 134020003420 giradas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178º del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. La Administración no ha tenido en cuenta los convenios de sustitución de remuneraciones en especie suscritos con los trabajadores, siendo que no están gravados los retiros de bienes para ser entregados a los trabajadores como condición de sus servicios de trabajo.
2. No se debe reparar la compra de materiales que fueron usados para la remodelación del segundo piso del local comercial, pues por un error de redacción se consideró en el contrato de arrendamiento, que la remodelación estaría a cargo del arrendador, en lugar del arrendatario. Con la apelación se presenta copia del contrato modificado en ese extremo.
3. El combustible fue adquirido para ser usado en los vehículos alquilados para la movilidad del personal, encontrándose sustentados en los comprobantes de pago emitidos por la empresa Gessa Ingenieros, el que está anotado en el registro de ventas.
4. La compra de gaseosas fue para los refrigerios del personal, y la de medicamentos para su botiquín, encontrándose ambos gastos amparados en el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.
5. Se debe aceptar el crédito fiscal originado en la adquisición del televisor, toda vez que fue para su uso, no considerándose como activo fijo porque su valor no lo permite según las normas y principios de contabilidad.
6. Se encuentra inafecta a la Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), de acuerdo con lo señalado por los artículos 7º y 25º del Decreto Legislativo Nº 728.
7. Se han presentado declaraciones rectificatorias del IES por los trabajadores de cuarta y quinta categoría desde el mes de agosto de 1999; sin embargo por defectos del programa de la Administración la declaración no fue aceptada por el sistema. En ese sentido, no procede la aplicación de sanciones toda vez que la comisión de la infracción es responsabilidad de la Administración.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

8. No se ha tenido en cuenta lo dispuesto por la Ley Nº 27344, que señala que podrán acogerse al régimen de fraccionamiento los deudores tributarios que reconozcan tener obligaciones pendientes, indicándose que en el caso de deudas detectadas por las instituciones, éstas podrán entregar el estado de adeudos correspondientes a los deudores tributarios, a efecto de realizar alguna conciliación.

Que la Administración señala:

1. La recurrente tiene trabajadores cuyas remuneraciones se encuentran afectas a la Contribución al FONAVI y al Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), siendo que no cumplió con presentar las declaraciones juradas respectivas ni con el pago del tributo.
2. De la revisión de las boletas de pago de los trabajadores presentadas y del libro de planillas, surgen diferencias entre lo registrado y lo pagado.
3. De acuerdo con la Ley Nº 26233 la base imponible para calcular la Contribución al FONAVI está constituida por el total de las remuneraciones que se abonen a sus trabajadores, por lo que según lo establecido por el artículo 7º del Decreto Legislativo Nº 728, se encuentran afectas al IES y al FONAVI las remuneraciones pagadas por la recurrente, no resultando de aplicación lo previsto por los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo Nº 650, pues no se encuentra en los supuestos previstos en dicha norma.
4. La recurrente cambia en la reclamación, los argumentos señalados en la fiscalización, así, ya no señala que paga la remuneración en especie sino que de acuerdo con el artículo 25º del Decreto Supremo Nº 002-97-TR la subvención económica al no tener carácter remunerativo no está sujeta a retención alguna ni a pago por concepto de tributos. Este argumento, así como los contratos presentados son extemporáneos de acuerdo a lo establecido en el artículo 141º del Código Tributario.
5. Resulta ilógico que todos los trabajadores de la recurrente laboren en calidad de aprendices, cuando según los contratos suscritos con la empresa Electrocentro S.A., requería contar con personal técnico calificado.
6. Con relación a las Resoluciones de Determinación Nºs. 134030001217 a 134030001228, se ha detectado un excesivo consumo de abarotes que no se justifica y excede lo usado por la recurrente en la prestación del servicio de comedor. Esta entrega de bienes, que según la recurrente se hizo a sus trabajadores, es reparada por constituir retiro de bienes.
7. También se detectaron compras de materiales en exceso, no aceptándose el argumento de que fueron utilizados para la remodelación del segundo piso de la empresa pues ello no guarda relación con el contrato de arrendamiento del local comercial, en el que se estipula que el arrendador se hará cargo de ésta.
8. En junio de 1998 se reparó la adquisición de galones de combustible porque no se ha demostrado la causalidad del gasto.
9. En los meses de febrero y marzo de 1998 se reparó la compra de zapatillas y zapatos de vestir, y por la cantidad y marca se concluye que se trata de gastos personales y que no se encuentran vinculados a la obtención de renta de la empresa.
10. El reparo al crédito fiscal por la compra de un televisor se origina en que no forma parte del activo de la recurrente.

C. J. <sup>2</sup>



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

11. Se repara la adquisición de medicamentos porque no son de consumo masivo y general, sino más bien específicos.

Que de lo actuado se tiene:

Es asunto de controversia determinar si los reparos efectuados a la Contribución al FONAVI de los meses de enero a julio de 1998, al Impuesto Extraordinario de Solidaridad de los meses de agosto a diciembre de 1998, al Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a octubre y diciembre de 1998, y al Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, son conformes a ley.

Previamente se debe señalar que de acuerdo con lo indicado en el Informe de Fiscalización (folios 364 y 365) en marzo de 2000 se realizó a la recurrente una fiscalización para validar una declaración rectificatoria presentada por el Impuesto General a las Ventas del mes de junio de 1998, y como consecuencia de ésta se detectó que la recurrente pagaba remuneraciones en especie a sus trabajadores, y que no gravaba dicho importe con tributo alguno.

Como consecuencia de la información obtenida, dados los hechos advertidos, la Administración decidió ampliar la fiscalización por todo el ejercicio 1998, por lo que mediante el Requerimiento Nº 00022501 notificado el 15 de marzo de 2000, solicitó a la recurrente la presentación de información y documentación relacionada con los meses de enero a diciembre de 1998. En ese sentido, la fiscalización efectuada se encuadra dentro de los supuestos de excepción previstos en el artículo 81º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, vigente en dicha época, toda vez que se comprobó la existencia de nuevos hechos que demostraban omisiones, errores o falsedades en los elementos que sirvieron de base para determinar la obligación tributaria.

En efecto, los hechos detectados en la fiscalización inicial podían tener incidencia sobre diversos tributos, como el Impuesto General a las Ventas (por retiro de bienes), la Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta (retenciones y gastos vinculados a las remuneraciones). Por ello, el procedimiento de fiscalización se encuentra conforme a ley.

Asimismo cabe anotar que la recurrente no ha acreditado haberse acogido a la Ley Nº 27344 sobre Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario, por lo que su invocación no resulta pertinente.

A continuación se analizan los diversos reparos efectuados por la Administración:

1. *Resoluciones de Determinación N°s. 134030001205 a 134030001216 (Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad)*

Los citados valores fueron emitidos por la Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES) correspondientes a los meses de enero a diciembre de 1998, al detectar la Administración, omisiones provenientes de pagos en efectivo según boletas de pago, y pagos en especie que no habían sido considerados por la recurrente en la base imponible.

En ese sentido, corresponde analizar si los reparos efectuados se encuentran conformes a ley, debiendo indicarse que mediante escrito presentado el 17 de marzo de 2000 (folio 288 a 290) la recurrente reconoce que por el periodo acotado no había efectuado pagos al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad, es así que a partir de lo consignado en el libro planillas de sueldos y los reparos efectuados, se emitieron los valores materia de análisis.

a) *Pago en especie*

De acuerdo con el Resultado del Requerimiento Nº 0022422 (folio 165 vuelta) al preguntarse a la recurrente las razones de la adquisición excesiva de abarrotes (aquella parte no usada en el servicio de comedor que brinda), ésta respondió que eran destinadas al pago en especie de los trabajadores,



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

señalando que entrega un promedio de un saco de arroz y un saco de azúcar mensualmente a cada trabajador.

En ese sentido, la Administración considera que los bienes entregados constituyen remuneraciones afectas a la Contribución al FONAVI, por lo que los repara, de acuerdo con el Anexo 2 del resultado al citado requerimiento (folio 162), respecto de los meses de mayo, junio y julio de 1998.

Asimismo, teniendo en cuenta lo que la recurrente había señalado en cuanto al exceso de las compras de abarrotos y su destino como pago en especie, mediante Anexo 2 del Resultado al Requerimiento Nº 00043972, la Administración asignó mensualmente el monto de dichas adquisiciones (folios 311 a 314), recayendo el reparo en los meses de marzo a octubre y diciembre de 1998.

Al respecto, de acuerdo al anexo de las resoluciones de determinación respectivas, se observa que los montos reparados coinciden con los establecidos durante la fiscalización como resultado del requerimiento indicado. El detalle indicado fue anexado a cada uno de los valores emitidos, siendo que las adquisiciones son de abarrotos.

Tanto en la etapa de fiscalización como en el escrito de reclamación (folio 676 y 677), la recurrente señaló que los importes abonados a sus trabajadores no estaban afectos a dicho tributo al tratarse de pagos en especie que constituyen supuestos de excepción de remuneraciones de acuerdo con lo previsto por los artículos 19º y 20º del Decreto Legislativo Nº 650, además, con fecha 5 de enero de 1998 suscribió convenios de sustitución de remuneraciones en especie por todo el ejercicio 1998, que fue aprobado por la Zona Regional de Trabajo de San Ramón con fecha 6 de enero de 1998.

De acuerdo con lo expuesto, corresponde analizar si los pagos en especie constituyen remuneración para efecto de la aplicación de la Contribución al FONAVI, tema respecto del cual caben dos interpretaciones, una primera que considera que sí lo están y una segunda que no, habiéndose aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2004-09 de fecha 29 de marzo de 2004 esta última posición, según los fundamentos que a continuación se exponen y en base al cual se emite la presente resolución considerando que según el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, tiene el carácter de vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal.

Al respecto, el Decreto Ley Nº 22591, vigente a partir del 1 de julio de 1979, creó la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI), estableciendo en los incisos a) y c) del artículo 2º una contribución obligatoria para los empleadores y trabajadores cualquiera fuera su régimen o estatuto laboral; en ambos casos, la base imponible era la remuneración que se percibiera o se abonara, según correspondiera.

El artículo 6º de la misma norma estableció que se consideraría remuneración a toda cantidad que se abonase en efectivo por concepto de retribución de servicios personales, señalándose similar concepto en el primer párrafo del artículo 8º del reglamento, aprobado por el Decreto Supremo Nº 113-79-EF y publicado el 16 de agosto de 1979.

Asimismo, la Ley Nº 26233 publicada el 17 de octubre de 1993, estableció como nuevas tasas para la Contribución al FONAVI, el 6% a cargo de los empleadores sobre el total de las remuneraciones mensuales que abonasen a sus trabajadores, 3% a cargo de los trabajadores dependientes sobre el total de las remuneraciones mensuales percibidas y 3% como contribución obligatoria de los trabajadores independientes sobre sus ingresos mensuales por rentas de trabajo.

Mediante el artículo 3º de la Ley Nº 26504, publicada el 18 de julio de 1995, se eliminó la contribución de los trabajadores dependientes, manteniéndose únicamente la de los empleadores

4



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

con una tasa del 9%, la que durante el ejercicio 1998 ascendió a 5% de acuerdo con lo previsto por la Ley Nº 26851.

De otro lado, la Ley Nº 26969 sustituyó, a partir del 1 de setiembre de 1998, la Contribución al FONAVI por el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, estableciendo en el numeral 3.2 del artículo 30º que los sujetos, base imponible y alícuota del impuesto, así como las exoneraciones, inafectaciones, deducciones y demás normas necesarias para su aplicación, serían las establecidas para la mencionada contribución, vigentes a la fecha de aprobación de la ley

Ahora bien, la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, y por tanto en virtud al principio de legalidad, es un concepto legal, es decir, es la ley la que califica uno o algunos atributos mensurables del aspecto material de la hipótesis de incidencia y le confiere la función jurídica de base imponible.

Según ATALIBA<sup>1</sup>, la base imponible puede abarcar enteramente las perspectivas mensurables del hecho objeto del concepto en que la hipótesis de incidencia se constituye, o solamente alguna de ellas. Puede también darles una configuración jurídica diversa de la que en la realidad, en el mundo fenoménico, ellas tienen. Así un estado de hecho puede tener diversos atributos mensurables; la base imponible establecida por el legislador puede considerar solamente uno, o algunos, y no necesariamente todos.

Bajo este marco conceptual cuando el artículo 5º del Decreto Ley Nº 22591, ley que creó el FONAVI, estableció que dicho tributo grava las remuneraciones, y el artículo 6º que para los efectos del decreto es remuneración toda cantidad que se abone en efectivo, por concepto de retribución de servicios personales, se definió la base imponible del tributo, la cual descansa sobre componentes pecuniarios o dinerarios.

Asimismo, el artículo 8º del reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 113-79-EF, que no ha sido derogado, reitera el concepto de base imponible sobre un sustrato pecuniario tal como señala la ley del FONAVI.

De ello se puede concluir, que en base a la autonomía del derecho tributario, el legislador optó, para efecto de la determinación de la base imponible de la Contribución al FONAVI, por circunscribir el concepto remuneración sólo a los pagos abonados en efectivo.

De otro lado, si bien el artículo 6º del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR y publicado en marzo de 1997<sup>2</sup> señala como remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el

<sup>1</sup> ATALIBA, Gerardo La Hipótesis de Incidencia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1987, pág 128.

<sup>2</sup> El texto original del artículo 39º del Decreto Legislativo Nº 728, Ley de Fomento del Empleo, publicado el 27 de noviembre de 1991, señalaba que:

Artículo 39º.- Constituye remuneración para efectos de esta ley el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le dé, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituye o cena.

Posteriormente, el artículo 2º de la Ley Nº 26513, publicada el 28 de julio de 1995, lo modificó con el siguiente tenor:

Artículo 39º.- Constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualesquiera sean la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición. La alimentación otorgada en crudo o preparada y las sumas que por tal concepto se abonen a un concesionario o directamente al trabajador tienen naturaleza remuneratoria cuando constituyen la alimentación principal del trabajador en calidad de desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena.



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que se le de, siempre que sea de su libre disposición, estableció una definición con alcance general, que no implicó la modificación de la base imponible de la Contribución al FONAVI, establecida para tal efecto en forma específica.

La definición de remuneración prevista en la Ley de Productividad y Competitividad Laboral sólo resulta aplicable en la medida que le permite al juzgador evaluar cuándo un concepto que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del FONAVI, es decir, uno de tipo dinerario, llega a tener calidad remuneratoria en el marco de una relación laboral.

De otro lado, debe señalarse que no procede interpretar que el artículo 6º del Decreto Legislativo Nº 728 Ley de Productividad y Competitividad Laboral, modificado por la Ley Nº 26513 al establecer el concepto de remuneración para todos los efectos legales, como el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, derogó tácitamente el artículo 6º del Decreto Ley Nº 22591 que dispone que para efecto de la Contribución al FONAVI se considera remuneración a toda cantidad que se abone en efectivo por concepto de retribución de servicios personales, al tratarse ésta última de una norma especial.

En efecto, todas las normas con rango de ley, se rigen entre sí por el principio de especialidad, señalando para este fin Marcial Rubio Correa<sup>3</sup> que *"la disposición especial prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido, primará ésta sobre aquélla en su campo específico."*

En el presente caso, el artículo 6º de la citada Ley de Productividad y Competitividad Laboral contiene una disposición aplicable a un espectro más general, y el artículo 6º del Decreto Ley Nº 22591 define el concepto de remuneración con el fin de determinar la base imponible de la Contribución al FONAVI, norma que resulta de aplicación para su campo específico, esto es, respecto de la determinación de la base imponible de la Contribución al FONAVI.

Asimismo, si bien podría argumentarse que el artículo 6º de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, al definir el concepto de remuneración, derogó el artículo 6º del Decreto Ley Nº 22591 por tratarse de una norma posterior, tal interpretación no resulta acorde con la autonomía del derecho tributario y además tendría como consecuencia que vía interpretación, se estaría extendiendo la aplicación del tributo a un supuesto distinto al establecido expresamente en la norma que lo crea, lo que contraría lo dispuesto por la Norma VIII del Código Tributario que establece que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

En consecuencia, la base imponible de la Contribución al FONAVI y del Impuesto Extraordinario de Solidaridad, que resulta ser la misma, está compuesta por la remuneración en efectivo abonada al trabajador, no estando por tanto comprendida la remuneración en especie a que se refiere el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 003-97-TR, debiendo dejarse sin efecto el reparo formulado.

De otro lado, teniendo en cuenta que mediante esta resolución el Tribunal está interpretando de modo expreso y con carácter general el sentido del supuesto gravado con la Contribución al FONAVI y con el Impuesto Extraordinario de Solidaridad, debe emitirse con el carácter de observancia obligatoria y disponerse su publicación en el diario oficial "El Peruano", en aplicación del artículo 154º

<sup>3</sup> Rubio Correa Marcial, El Sistema Jurídico Introducción al Derecho. Octava Edición. Pontificia Universidad Católica del Perú Fondo Editorial. Lima, 1999, pág. 148.



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

del Código Tributario cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y el Acuerdo de Sala Plena N° 2004-09.

*b) Boletas de pago*

Mediante Requerimiento N° 00022501, se amplió la fiscalización por todo el ejercicio 1998, obteniendo como resultado que de la revisión de las boletas de pago con el libro de planillas se encontraron diferencias entre lo registrado y lo pagado a los trabajadores, detallándose las diferencias en su Anexo 1 (folios 344 a 355), las que han sustentado los valores emitidos, según detalle anexo.

De otro lado, de acuerdo a la información consignada en el Resultado del Requerimiento N° 00043972 (folio 343 vuelta) la recurrente acepta que el monto abonado a sus trabajadores por concepto de remuneración es el que figura en las boletas de pago.

En ese sentido, teniendo en cuenta el marco normativo expuesto en el acápite anterior, corresponde mantener este reparo.

*2. Resoluciones de Determinación N°s. 134030001217 a 134030001227 (Impuesto General a las Ventas)*

Los citados valores fueron emitidos por Impuesto General a las Ventas por reparos tanto al débito como al crédito fiscal.

*a) Reparos a la base imponible por retiro de bienes*

Los reparos se encuentran vinculados a la entrega de bienes efectuada por la recurrente a los trabajadores como pago en especie, de acuerdo al análisis efectuado en los párrafos anteriores de la presente resolución.

Al respecto, conforme con lo dispuesto por el numeral 2, inciso a) del artículo 3° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, para efecto de la aplicación del impuesto, se entiende por venta, el retiro de bienes que efectúe el propietario, socio o titular de la empresa, incluyendo los que se realicen como descuento o bonificación, con excepción entre otros, del retiro de bienes para ser entregado a los trabajadores como condición de trabajo, siempre que sean indispensables para que el trabajador pueda prestar sus servicios, o cuando dicha entrega se disponga mediante ley.

El numeral 3, inciso c) del artículo 2° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, establece que se considera retiro la entrega de bienes a los trabajadores de la empresa cuando sean de su libre disposición y no sean necesarios para la prestación de sus servicios, precisando que la entrega de bienes pactada por convenios colectivos que no se consideren condición de trabajo y que a su vez no sean indispensables para la prestación de servicios, se encuentra gravada con el impuesto.

Ahora bien, la recurrente señala que los bienes entregados se encontrarían en alguno de los siguientes supuestos: i) bienes que la empresa otorga a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia; ii) aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; iii) la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

No obstante lo señalado por la recurrente, por el tipo de bienes entregados a los trabajadores se observa que sí son de su libre disponibilidad, siendo además que por las características del servicio que prestaban (servicio técnico electricista, según la información y contratos con Electro Centro S.A. presentados por la recurrente) se concluye que éstos no constituyen condición de trabajo o alimentación indispensable para la prestación del servicio.

En ese sentido, la entrega de los bienes califica como retiro de bienes, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

## b) Reparos al crédito fiscal

El artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo N° 821 y normas modificatorias, establece que el crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados. Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que reúnan los requisitos siguientes: a) que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto, y b) que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

Con relación al requisito del literal a), el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por el Decreto Legislativo N° 774, señala que 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.

En los meses de enero a marzo, junio a setiembre y diciembre de 1998, se reparó el crédito fiscal proveniente de adquisiciones que no cumplían con el requisito previsto en el literal a) del artículo 18° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo detalle es el siguiente: i) material de ferretería y construcción, ii) compras varias, iii) combustible (1442 galones), iv) abarrotes y gaseosas, v) medicamentos, vi) ropa, vi) televisor.

De acuerdo con el Comprobante de Información Registrada (folio 110), la recurrente tiene como actividad el asesoramiento empresarial. Asimismo, según información consignada en la Escritura de Aumento de Capital y Modificación Parcial de Estatutos (folio 685 a 697), tiene por objeto social dedicarse al saneamiento ambiental (fumigación, desinfección, desratización), auditoría (contabilidad y seguridad social), estudios y ejecución de proyectos de arquitectura y obras civiles, proyectos eléctricos, mecánicos, electromecánicos y ejecución de obras, exploración de suelos y recursos naturales, provisión de materiales de construcción, eléctricos, mecánicos e implementos de seguridad, y otros servicios.

Con relación a la adquisición de material de ferretería y construcción, la recurrente señaló en el procedimiento de fiscalización (folio 46) que fueron destinados a la remodelación de las oficinas de la empresa, de acuerdo al contrato de alquiler suscrito el 4 de enero de 1998.

Sin embargo, de acuerdo con el texto del contrato, como señala la SUNAT, era de cargo del arrendador el asumir dichos gastos. Si bien en la apelación la recurrente acompaña un documento con el que pretende sustentar una supuesta modificación del contrato (folios 841 y 842), en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, no corresponde aceptar dicha prueba. Por las razones expuestas, procede mantener el reparo.

8



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

Con relación a la compra de combustible, la recurrente afirma que éste fue utilizado para transportar al personal a las instalaciones de las tres empresas donde prestaba servicios, entre los meses de febrero y julio de 1998, para lo cual alquilaba dos vehículos, asumiendo el gasto del combustible (6 galones de petróleo diario por vehículo, es decir 360 galones al mes). Agrega que no cuenta con ningún documento que acredite el acuerdo al que llegó con los propietarios de los vehículos alquilados, y que la facturación final del combustible se efectuó en junio de 1998, es decir que abarcaba el combustible adquirido en meses anteriores (folio 42).

La recurrente no ha presentado ningún documento que permita acreditar lo afirmado, por lo que no ha quedado demostrada la causalidad del gasto, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Respecto al reparo por la adquisición de gaseosas efectuada en el mes de julio de 1998, la recurrente afirmó en el procedimiento de fiscalización que fueron utilizadas para el servicio de comedor que brindó a la empresa G y M S.A. (folio 41). Sin embargo, en los escritos de reclamación y apelación indica que fueron usadas para refrigerios del personal de campo y que por lo tanto resulta un gasto deducible.

En consecuencia, al existir incoherencia entre los argumentos expuestos y no habiendo la recurrente identificado y acreditado el destino y la finalidad de los bienes adquiridos, procede confirmar el reparo.

De otro lado, sobre el reparo por la adquisición de abarrotes efectuadas en el mes de julio de 1998 y sustentada en la Factura Nº 002-02222 (folio 21) la recurrente manifiesta que los bienes fueron usados para el refrigerio de los trabajadores, y pago en especie. Sin embargo, del detalle de la factura indicada, no resulta razonable lo argumentado por la recurrente, siendo además que no ha acreditado el destino y la finalidad de los bienes adquiridos, por lo que procede confirmar el reparo.

Con relación a la adquisición de medicamentos, la recurrente señala que formarían parte del botiquín de la empresa; sin embargo, de acuerdo al detalle de la factura reparada (folio 9), dada la naturaleza de los bienes adquiridos, que no son propios de un botiquín, lo afirmado por la recurrente no resulta razonable, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

De igual manera, sobre el reparo recaído en la adquisición de dos pantalones marca Bahía (folio 13), de dos pares de zapatillas marca Freeway y dos pares de zapatillas marca California (folio 4), no resulta razonable ni acreditado lo manifestado por la recurrente en el sentido que dichos bienes fueron utilizados para gastos de representación (folio 45) y para el uniforme de un técnico (folio 43), por lo que se debe confirmar la apelada en este extremo.

Finalmente, respecto a la adquisición de un televisor, la Administración desconoce el crédito fiscal porque el bien no figuraba como activo fijo de la empresa, mientras que la recurrente señala que el bien se utilizó en la empresa y en lugar de activarse se dedujo como gasto.

Al respecto, independientemente de la forma en que fue contabilizado el bien, no ha quedado demostrado el destino y la finalidad del mismo, esto es, que cumplía con el requisito de causalidad previsto en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede confirmar el reparo.

### 3. Resolución de Determinación Nº 134030001228 (Impuesto a la Renta de 1998)

El valor citado fue emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 1998, siendo que se reparan los gastos vinculados a las adquisiciones objetadas por la Administración también para el caso del Impuesto General a las Ventas que ha sido materia de análisis en el punto anterior. Asimismo, la Administración reconoce como gasto el monto que fue reparado por concepto de la Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad.



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

En cuanto al gasto reparado por no verificarse el principio de causalidad, se debe seguir el criterio expuesto en la presente resolución en el punto anterior y por tanto mantener el reparo. Sobre la deducción como gasto del monto reparado por la Contribución al FONAVI e Impuesto Extraordinario de Solidaridad cabe anotar que éste debe reducirse toda vez que según lo desarrollado en el punto 1 de la presente resolución, no procede el cobro de dicho tributo en lo que se refiere al pago de remuneraciones en especie.

#### 4. Resoluciones de Multa N<sup>os</sup>. 134020003395 a 134020003406

Las resoluciones de multa han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, es decir, por no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria y ser detectado por la Administración.

Según la información consignada en el Resultado del Requerimiento N<sup>o</sup> 00043972, la recurrente no cumplió con presentar las declaraciones juradas por la Contribución al FONAVI y el Impuesto Extraordinario de Solidaridad de los meses de enero a julio de 1998 y agosto a diciembre de 1998, siendo detectada por la Administración en el año 2000.

A efectos que se configurara la infracción prevista en el texto original del numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N<sup>o</sup> 816, aplicable a los meses de enero a noviembre de 1998, resultaba necesario que la no presentación de las declaraciones juradas que contuvieran la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos fuera detectada por la Administración, hasta diciembre de 1998, pues a partir del 1 de enero de 1999, en aplicación de la Ley N<sup>o</sup> 27038, se modifica dicha infracción, para aquellos hechos acontecidos a partir de su vigencia, no requiriéndose desde dicha fecha que la omisión sea detectada por la Administración para que se configure la infracción.

Como se ha indicado, en el presente caso, la infracción se detectó en el año 2000, por lo que procede dejar sin efecto las multas correspondientes a los meses de enero a noviembre de 1998, manteniéndose sólo la correspondiente a diciembre de 1998, al haberse acreditado respecto de ésta, la configuración de la infracción.

#### 5. Resoluciones de Multa N<sup>os</sup>. 134020003411 a 134020003419

Las resoluciones de multa han sido emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, es decir, por 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 del Impuesto General a las Ventas de febrero a abril, julio a octubre y diciembre de 1998 y por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente Notas de Crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario por Impuesto General a las Ventas del mes de mayo de 1998, considerando los reparos que han sido materia de análisis líneas arriba manteniéndolos, por lo que al encontrarse vinculadas a éstos, procede también confirmarlas.

#### 6. Resolución de Multa N<sup>o</sup> 134020003420

Esta sanción ha sido impuesta por la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, respecto del Impuesto a la Renta de 1998, por lo que estando vinculado a la Resolución de Determinación N<sup>o</sup> 134030001228, procede que se reliquide en función de ésta.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Muñoz García, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.



# Tribunal Fiscal

Nº 01931-5-2004

## RESUELVE:

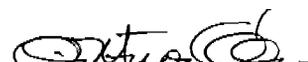
1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 136-4-01222/SUNAT de 29 de setiembre de 2000, respecto de las Resoluciones de Multa N°s. 134020003395 a 134020003405, declararla **NULA E INSUBSISTENTE** en cuanto a las Resoluciones de Determinación N°s. 134-03-0001205 a 134-03-0001216 y Nº 13403-0001228 y Resolución de Multa Nº 134-02-0003420, debiendo la Administración reliquidarlas conforme con el criterio expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

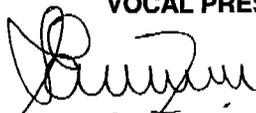
*"La remuneración en especie no forma parte de la base imponible de la Contribución al FONAVI ni del Impuesto Extraordinario de Solidaridad".*

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Junín de la SUNAT, para sus efectos.

  
**CHAU QUISPE**  
VOCAL PRESIDENTA

  
**OLANO SILVA**  
VOCAL

  
**MUÑOZ GARCÍA**  
VOCAL

  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
CHQ/EC/ICH/njt.