



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

EXPEDIENTE N° : 14648-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 6 de enero de 2017

**VISTA** la apelación interpuesta por <sup>1</sup> con RUC N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140009277 de 30 de setiembre de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT<sup>2</sup>, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y la Resolución de Multa N° 012-002-0003036 emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la Administración no ha dado debido cumplimiento a lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12232-4-2009, que declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia N° 0150140003805, disponiendo se emita pronunciamiento respecto del reparo por provisión de vacaciones no pagadas, toda vez que, además de emitir pronunciamiento sobre aquél, se pronunció respecto del reparo por pago de participación de utilidades a trabajadores, el cual había sido dejado sin efecto por dicha resolución de intendencia, emitiendo pronunciamientos contradictorios sobre la base de los mismos medios probatorios y normas legales, vulnerando el principio de congruencia; por lo que debe declararse nula la resolución apelada en este extremo.

Que alega en cuanto al reparo por gratificación extraordinaria cargada a resultados, que esta fue otorgada al gerente de la sociedad, la cual fue aprobada mediante sesión de directorio de 7 de diciembre de 2001, con la finalidad de reconocer el buen trabajo desempeñado por éste, y como incentivo para que permanezca en la institución, siendo que el desempeño de la gerencia no se mide únicamente por los ingresos generados en un ejercicio, sino que se toman en cuenta diversos factores, y que el éxito de la gestión del gerente tuvo que ver con el manejo acertado y eficiente de la compañía y la obtención de resultados positivos en época de crisis.

Que señala que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta permite la deducción de las gratificaciones extraordinarias otorgadas en favor de trabajadores, no obstante que sean realizadas de manera unilateral o voluntaria, dado que tienen como objetivo mejorar el desempeño e incentivar al personal.

Que afirma que la gratificación extraordinaria es razonable y proporcional debido a que asciende al 1.06% de los ingresos registrados en el ejercicio 2001, lo que es razonable respecto de los ingresos, tamaño y volumen de las operaciones de la empresa, y que ello se encuentra conforme con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 4212-1-2007, 484-5-2006 y 710-2-99; y que el criterio de razonabilidad seguido por la Administración al comparar la gratificación con los sueldos de los demás trabajadores es incorrecto y no coincide con lo interpretado por este Tribunal, citando además las Resoluciones N° 846-2-2008 y 947-4-2003.

Que sostiene que la gratificación es normal con relación a las actividades de la empresa, puesto que el pago efectuado está destinado a alinear las decisiones del gerente general con los objetivos de aquella y que cumple con el principio de generalidad, dado que como gerente general es el único de su condición que puede recibir dicha gratificación extraordinaria, sin que exista otro funcionario de idéntico cargo que

<sup>1</sup> La recurrente es absorbente de la empresa

la cual a su vez es absorbente de la empresa

<sup>2</sup> Actualmente, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

pueda recibir la misma gratificación, lo que es conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 523-4-2006 y 1752-1-2006; y que la Administración no ha indicado las razones por las cuales considera que no se cumple con el principio de generalidad, por lo que el reparo debe ser dejado sin efecto.

Que indica que si bien la gratificación extraordinaria fue entregada de forma voluntaria no constituye una liberalidad, y debe ser deducible, cita a dicho efecto la Resolución N° 846-2008, por lo que no corresponde que la Administración analice motivaciones económicas para su otorgamiento.

Que mediante escrito de fojas 553 a 572, reiteró los argumentos expuestos respecto del reparo por gratificación extraordinaria, y agregó respecto del reparo por Resultado a Exposición a la Inflación, que la Administración modificó su fundamento toda vez que en la resolución de determinación se sustenta en la aplicación de la Directiva N° 001-2002/SUNAT, en tanto que en la resolución apelada se sustenta en la Ley N° 28843, citando el criterio contenido en la Resolución N° 07528-2-2005 según el cual dicha Directiva excede los alcances del Decreto Legislativo N° 797 e invoca la aplicación retroactiva de la citada ley, agregando que el ajuste por inflación realizado observó el Decreto Legislativo N° 797, que no establece límites a aquél, sino sólo a la reexpresión.

Que por su parte, la Administración señala en cuanto al reparo por gratificación extraordinaria, que dicha gratificación no cumple con el principio de causalidad, con los requisitos de proporcionalidad, razonabilidad y generalidad dado que la empresa no obtuvo mayores ingresos en el ejercicio 2001, que fue entregada por un importe mayor a la remuneración promedio de los trabajadores de la recurrente y a las gratificaciones extraordinarias entregadas a éstos.

Que con relación al reparo por participación de utilidades a los trabajadores, afirma que la recurrente no cumplió con pagar dicha participación a los trabajadores con anterioridad a la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta, siendo que si bien ésta señaló que habría emitido los cheques, no obra en autos documento alguno en el que conste la firma de los trabajadores, con la cual se acredite que recibieron los cheques, por lo que mantiene el reparo.

Que en lo referente al reparo por provisión de vacaciones no devengadas ni pagadas, indica que la recurrente dedujo como gastos las vacaciones de empleados cuyos gastos no se devengaron ni fueron pagados antes del vencimiento de la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta, lo que contraviene lo dispuesto por el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto al reparo por REI negativo de existencias y valores, sostiene que no correspondía deducir para efectos tributarios la diferencia entre el valor de adquisición y el menor valor resultante de la actualización, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley.

Que finalmente señala que la Resolución de Multa N° 012-002-0003036 emitida por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, se encuentra conforme a ley al encontrarse vinculada a los reparos efectuados a la determinación de Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, los cuales fueron mantenidos en esa instancia.

Que como antecedente cabe indicar que este Tribunal, mediante Resolución N° 12232-4-2009 de 17 de noviembre de 2009 de fojas 363 y 364, declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia N° 015010003805 de fojas 289 a 300, que a su vez declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029 girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y la Resolución de Multa N° 012-002-0003036 emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que es del caso señalar que la citada resolución de determinación se emitió por los reparos de: i) Gratificación extraordinaria, ii) Participación de utilidades, iii) Provisión de vacaciones no pagadas, y iv) REI negativo de existencias y valores, siendo del caso señalar que habiendo la recurrente formulado reclamación contra la indicada resolución de determinación y de multa, la Administración, mediante la

2



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

Resolución de Intendencia N° 015010003805 revocó el reparo por participación de utilidades y mantuvo los demás reparos y la resolución de multa impugnada.

Que habiendo la recurrente formulado apelación contra la citada resolución de intendencia respecto de los reparos que la Administración hubiera mantenido<sup>3</sup> este Tribunal, mediante la citada Resolución N° 12232-4-2009, declaró la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia N° 015010003805, respecto de los reparos que eran materia de controversia,<sup>4</sup> toda vez que la Administración no emitió pronunciamiento en cuanto al reparo por la provisión de vacaciones no pagadas.

Que la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 0150140009277 apelada, de fojas 444 a 457, correspondiendo a esta instancia emitir pronunciamiento sobre la apelación interpuesta.

Que de autos se tiene que mediante Carta N° 030011068580-01 SUNAT<sup>5</sup> y Requerimiento N° 00187315, de fojas 117 y 143, la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001.

Que como resultado del referido procedimiento de fiscalización, la Administración efectuó reparos por los siguientes conceptos: i) Gratificación extraordinaria, ii) Participación de utilidades,<sup>6</sup> iii) Provisión de vacaciones no pagadas, y iv) REI negativo de existencias y valores, de foja 194; emitiendo como consecuencia la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029, y la Resolución de Multa N° 012-002-0003036 por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, de fojas 187 a 198.

## Resolución de Determinación N° 012-003-0003029

### - Gratificación extraordinaria

Que de los Anexos N° 01 y 02 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029, de fojas 229 a 233 vuelta, se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de 2001 por S/.124,594.00, al considerar que la gratificación extraordinaria otorgada al gerente general no cumplía con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad, sosteniendo que aquélla constituye un acto de liberalidad al haber sido acordada por el Directorio sin especificar las razones de su entrega y su contribución a la generación de renta de tercera categoría, citando como base legal el primer párrafo e inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356.

Que al respecto, mediante el Punto 1 del Anexo 02 al Requerimiento N° 00142614, de fojas 110 y 112, la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara documentariamente las razones por las cuales otorgó al gerente general una gratificación extraordinaria de S/.124,593.52 en diciembre de 2001<sup>7</sup>.

Que la recurrente en respuesta presentó el escrito de 11 de noviembre de 2003, de foja 102, en el cual señaló que dicha gratificación extraordinaria fue dispuesta por el Directorio conforme consta en el Libro de Actas, adjuntando a tal efecto copia de este y del Certificado de Retención de Rentas de Quinta Categoría de 2001, de fojas 92 y 93.

<sup>3</sup> Entre los que no se encontraba el reparo por participación de utilidades al haber sido revocado mediante la Resolución de Intendencia N° 015010003805.

<sup>4</sup> Los reparos que se mantuvieron eran: i) Gratificación extraordinaria, ii) Provisión de vacaciones no pagadas, y iii) REI negativo de existencias y valores.

<sup>5</sup> Mediante Carta N° 030011068580-02 SUNAT, de foja 144, fueron presentados los funcionarios quienes reemplazarían a los presentados mediante Carta N° 030011068580-01 SUNAT.

<sup>6</sup> Reparos que fueron revocados mediante la Resolución de Intendencia N° 015010003805.

<sup>7</sup> Refiere que el mencionado gerente general recibió también las gratificaciones de julio y diciembre de 2001 por el importe de S/.30,039.87 en cada mes.



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

Que en el Punto 1 del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 00142614, de fojas 86 y 87 vuelta, la Administración dio cuenta de lo presentado por la recurrente y señaló que en dicho acuerdo de Directorio no se indicaron las razones por las cuales se otorgó tal gratificación. Del mismo modo, señaló que el referido gasto no contribuyó a generar mayor renta gravada dado que la recurrente en el ejercicio 2001 obtuvo ingresos de S/.11'667,035.00 y en el ejercicio 2000 de S/.13'141,363.00, por lo que dicha gratificación constituía un acto de liberalidad que no cumple con el principio de causalidad, y que el gerente había recibido las gratificaciones de julio y diciembre de 2001, y participado de la distribución de utilidades de la empresa como cualquier trabajador por un monto de S/.2,971.75.

Que no obstante lo indicado en el Resultado del citado Requerimiento N° 00142614, la Administración en la Resolución de Determinación N° 012-003-00003029, sustentó el reparo en que la mencionada gratificación no cumplía con los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y generalidad, fundamentándose en que aquella constituía un acto de liberalidad al haber sido acordada por el Directorio sin especificarse las razones de su entrega y su contribución a la generación de renta de tercera categoría<sup>8</sup>, por lo que se procederá a determinar si dicho reparo se encuentra arreglado a ley.

Que de conformidad con el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que estas retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

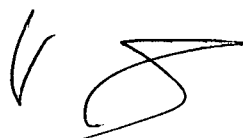

Que por su parte, la tercera disposición final de la Ley N° 27356 precisó que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, y generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo; entre otros.

Que conforme con las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos en la tercera disposición final de la Ley N° 27356 antes glosada.

Que en el presente caso, obra a foja 93 copia del Acta de Sesión de Directorio de fecha 07 de diciembre de 2001, en la cual el Directorio aprobó por unanimidad otorgar una "Gratificación Extraordinaria" al gerente general, asimismo a foja 92 obra el respectivo certificado de retenciones de Impuesto a la Renta de Quinta Categoría del ejercicio 2001.

Que conforme con lo señalado, si bien la Administración sostiene que dicha gratificación extraordinaria no cumple con el principio de razonabilidad, dado que en el acuerdo de Directorio no se establecen las razones por las cuales se otorgó, no obstante, este Tribunal en las Resoluciones N° 01014-3-2004 y 4212-1-2007 ha interpretado que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, que puede o no producirse, éstas son deducibles de la renta neta en la medida que se hayan originado por el vínculo laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, puesto que al tratarse de un acto de liberalidad, es indiferente la

<sup>8</sup> En la propia resolución apelada la Administración no ha reiterado dicha conclusión, esto es que la disminución de los ingresos en el ejercicio en que se efectúe el otorgamiento de la gratificación extraordinaria, determine que el gasto no sea causal.

 f 4 



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

intención de la persona que las otorga, por lo que no deben tener una motivación determinada, criterio jurisprudencial similar al contenido en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003 antes glosadas.

Que en el presente caso ha quedado acreditado con el certificado de retenciones, acuerdo de directorio y lo indicado por ambas partes, que la gratificación extraordinaria materia de reparo ha sido otorgada al gerente general de la recurrente, quien tiene vínculo laboral con aquélla y que conforme con el certificado de retenciones antes referido, habría sido materia de retención por las rentas de quinta categoría obtenidas<sup>9</sup>.

Que de otro lado, si bien la Administración ha señalado que dicha gratificación extraordinaria incumple con los principios de proporcionalidad y generalidad, no ha indicado los supuestos de hecho que evidencien que dicha gratificación no guarda proporcionalidad con el volumen de sus operaciones en el mencionado ejercicio o generalidad, esto es, que existiendo otros trabajadores en la misma condición no se les hubiere otorgado aquélla.

Que no obstante, respecto de la generalidad, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, este Tribunal ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad, como en el presente caso.

Que en cuanto al principio de razonabilidad, cabe señalar que conforme con reiterada jurisprudencia, como la contenida en la Resolución N° 4212-1-2007, este Tribunal ha dejado establecido que éste se determina en función de las gratificaciones y/o bonificaciones extraordinarias y los ingresos del ejercicio, o entre la relación de aquéllas y la renta neta de la empresa, como es el caso de la resolución N° 2455-1-2010<sup>10</sup>, o entre las gratificaciones extraordinarias y el volumen de las ventas, como es el caso de la Resolución N° 06931-2-2016<sup>11</sup> debiéndose indicar que en el presente caso, conforme se aprecia de la declaración de la recurrente el monto de gratificación extraordinaria otorgada, es equivalente al 1.07% del total de ingresos.

Que en tal sentido, estando a que la bonificación extraordinaria ha sido otorgada a una persona con quien se tiene vínculo laboral y estando a que la Administración no ha acreditado que no se cumplan con los criterios de razonabilidad, generalidad y proporcionalidad, a efecto de su deducción, corresponde levantar el mencionado reparo, y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

## - Participación de utilidades

Que mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140003805 de 26 de julio de 2005, de fojas 289 a 300, la Administración declaró fundado este extremo la reclamación presentada por la recurrente, contra la Resolución de Determinación N° 012-003-00003029 y la Resolución de Multa N° 012-002-0003036, y dejó sin efecto el presente reparo.

Que conforme se verifica de fojas 337 a 351, la recurrente presentó un recurso de apelación parcial contra la citada resolución de intendencia, en el extremo en que se declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra las citadas resoluciones de determinación y de multa.

<sup>9</sup> Las gratificaciones extraordinarias constituyen rentas de quinta categoría.

<sup>10</sup> En dicho caso, la gratificación extraordinaria era equivalente al 37,77% del total de la renta neta imponible del ejercicio.

<sup>11</sup> En dicho caso, las gratificaciones extraordinarias eran equivalentes al 14.35% de las ventas netas.



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

Que al respecto, se emitió la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12232-4-2009, declarando nula e insubsistente la citada resolución de intendencia, en cuanto a lo que fue materia de apelación ante este Tribunal.

Que no obstante, la Administración mediante la resolución apelada ha emitido nuevamente pronunciamiento sobre el citado reparo, no obstante que ello no fue materia de apelación y por ende, la declaración de nulidad e insubsistencia contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12232-4-2009 no versó sobre dicho reparo.

Que en ese sentido, al no constituir dicho reparo la materia de grado respecto de la cual se emitiera pronunciamiento en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12232-4-2009, no correspondía que la Administración emitiera pronunciamiento sobre el presente reparo, por lo que en este extremo la apelada ha sido emitida prescindiendo del procedimiento legal establecido, correspondiendo declarar su nulidad conforme con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Que estando al sentido del fallo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento sobre los reparos formulados por la recurrente.

## - Provisión de vacaciones no pagadas

Que según el Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029, de fojas 192 a 194, la Administración efectuó este reparo debido a que no se encontraba devengado ni la recurrente cumplió con pagar la citada provisión con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, el cual fue mantenido por la resolución de intendencia apelada.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de rentas de tercera categoría, se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, siendo esta norma de aplicación también para la imputación de gastos.

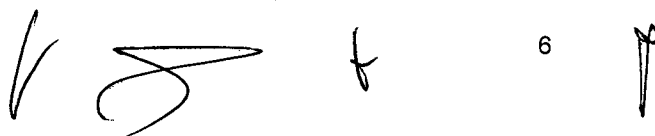
Que el inciso v) del artículo 37° de la citada ley establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, entre los que se encuentran, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, los que 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 sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005 de 16 de diciembre de 2005, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" con el carácter de precedente de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Que en el Punto 1 del Anexo 4 del Requerimiento N° 00142614 de foja 108, la Administración le solicitó a la recurrente que acreditar la cancelación de las vacaciones que fueron provisionada en el ejercicio 2001.

Que en el Punto 4 del Anexo al Resultado del Requerimiento N° 00142614 de fojas 85 y 86, la Administración señaló que la recurrente no acreditó el pago de las vacaciones provisionadas en el ejercicio 2001 por el monto de S/9,077.45.

Que al respecto, se puede advertir de la documentación presentada por la recurrente en los actuados, que esta no ha acreditado el pago de las mencionadas vacaciones por el monto de S/9,077.45, lo que constituye un requisito para su deducción de conformidad con lo previsto en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el mencionado reparo, agregando a ello





# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

que del escrito de apelación, de foja 500, se advierte que la recurrente no impugnó el presente reparo, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

## - REI negativo de existencias y valores

Que de los Anexos N° 01 y 02 de la Resolución de Determinación N° 012-003-00003029, se aprecia que la Administración efectuó el presente reparo debido a que la recurrente no adicionó a la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, el REI negativo de las existencias y de los valores por el importe de S/.156,695.00 que fue determinado como consecuencia de la aplicación de los ajustes por inflación, sustentándose en el inciso d) del artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797, el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2° del Decreto Supremo N° 006-96-EF y la Directiva N° 001-2002/SUNAT, de fojas 187 a 191 y 194.

Que mediante el Anexo 08 al Requerimiento N° 00142614, fojas 104 y 112, la Administración solicitó a la recurrente que explicara y presentara documentariamente las razones por las cuales no adicionó a la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la variación negativa de las existencias (productos terminados, materias primas y auxiliares) y los valores por el monto de S/.156,695.00 que fue determinada como consecuencia de la aplicación de los ajustes por inflación.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito de 11 de noviembre de 2003, de fojas 94 a 98, mediante el cual señaló que no correspondía aplicar el mínimo establecido en el inciso e) del artículo 1 del Decreto Legislativo N° 797 cuando el valor era menor a cero, dado que dicha norma se encontraba referida a los límites de reexpresión mas no al resultado obtenido de la aplicación el factor de actualización, siendo que no corresponde aplicar lo dispuesto por el Reglamento, dado que ello contravendría el principio de jerarquía de las normas, con lo cual afirma que la norma reglamentaria transgrede la ley y no debe ser aplicada.

Que en el punto 01 del Anexo 08 al Resultado del Requerimiento N° 00142614, fojas 79 a 84, la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente y sostuvo que la recurrente no adicionó a la declaración jurada de Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, el REI negativo de las existencias y los valores que fue determinada como consecuencia de los ajustes por inflación.

Que el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797, que aprobó las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, establecía que el ajuste por inflación era la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio.

Que conforme con el inciso d) del citado artículo, el ajuste por inflación, resultante de aplicar el factor de reexpresión o actualización, tenía como límite en el caso de las existencias al valor de reposición, de acuerdo con las normas del reglamento. Asimismo, el inciso e) del mismo artículo dispuso que los límites de reexpresión o actualización no podían en ningún caso ser menores a los respectivos valores de adquisición o de ingreso al patrimonio.

Que por su parte, el inciso e) del artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, aprobado por Decreto Supremo N° 006-96-EF, modificado por la tercera disposición transitoria y final del Decreto Supremo N° 125-96-EF, dispuso que en los casos en que así se estableciera, se compararía el valor actualizado de los activos no monetarios y de los pasivos no monetarios, con el valor límite de reexpresión y se escogería el menor de ellos, como valor resultante del ajuste por inflación. Además, el segundo párrafo de dicho inciso señaló que en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria podía ser menor a su valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes.

Que la Directiva N° 001-2002/SUNAT, que precisó la aplicación de las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria en casos en que el factor de reexpresión calculado según dichas normas resulte inferior a la unidad, señaló que tratándose de partidas cuya reexpresión si se encontraba



# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

sujeta a límite, el valor actualizado necesariamente debía compararse con el valor de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes, como consecuencia de ello, cuando la reexpresión se había efectuado mediante el uso de un factor de reexpresión inferior a la unidad, el resultado final del procedimiento de actualización no podía arrojar un valor menor al contemplado en el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2° del reglamento antes citado.

Que el artículo único de la Ley N° 28843 precisó que lo dispuesto en el Decreto Legislativo N° 797 y sus normas reglamentarias, también es aplicable cuando el factor de reexpresión o actualización resulte inferior a la unidad, sin perjuicio de lo establecido en la Ley N° 28394, que suspendió la aplicación del ajuste por inflación del Balance General para efectos tributarios, disponiendo además, que cuando las partidas no monetarias se encontraran sujetas a los límites contemplados en el Decreto Legislativo N° 797 y sus normas reglamentarias, el valor resultante del procedimiento de actualización no podría ser menor al valor señalado en aquéllas.




Que en tal sentido, de conformidad con el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, aplicable en el ejercicio acotado de acuerdo con la precisión establecida por la Ley N° 28843, en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria – como en el presente caso es el rubro existencias y valores- podía ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes, por lo que no procedía deducir para efectos tributarios la diferencia entre el valor de adquisición y el menor valor resultante de la actualización (REI negativo) correspondiente a los referidos bienes, por lo que debe mantenerse el reparo bajo análisis.

Que contrario a lo señalado por la recurrente, no resultaba posible que la resolución de determinación impugnada se sustente en la Ley N° 28843, dado que ésta fue promulgada el 19 de julio de 2006, por lo que no se observa que la Administración haya modificado el fundamento del reparo; a su vez, no es retroactiva la aplicación de la citada ley en tanto tiene carácter interpretativo, conforme se desprende de su Artículo Único.

Que en efecto, mediante la Resolución N° 04955-5-2006 de 12 de setiembre de 2006, este Tribunal señaló que "(...) de conformidad con el segundo párrafo del inciso e) del artículo 2° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 797, aplicable en el ejercicio acotado de acuerdo con la precisión establecida por la Ley N° 28843, en ningún caso el valor resultante del ajuste por inflación de una partida no monetaria - como en el presente caso es el rubro existencias- podía ser menor a su valor de adquisición, producción o ingreso al patrimonio más los incrementos por actualizaciones o reexpresiones precedentes, por lo que no procedía deducir para efectos tributarios la diferencia entre el valor de adquisición y el menor valor resultante de la actualización (REI negativo) correspondiente a los referidos inmuebles, debiendo mantenerse el reparo bajo análisis".

Que a su vez, la primera disposición final de la citada Ley dispuso dejar sin efecto las declaraciones juradas rectificatorias del Impuesto a la Renta presentadas hasta antes de la publicación de dicha ley, como consecuencia de las Resoluciones N° 07528-2-2005 y 01644-1-2006, teniéndose por no presentadas y por no interrumpido el término prescriptorio. Las declaraciones juradas a que se refiere el párrafo anterior quedarán sin efecto inclusive respecto de aquellos otros conceptos no vinculados a las resoluciones antes señaladas, en cuyo caso, los contribuyentes podrán presentar las declaraciones juradas rectificatorias por tales conceptos. Los pagos efectuados como consecuencia de la aplicación de las referidas Resoluciones del Tribunal Fiscal, incluyendo los correspondientes a multas, constituyen pagos indebidos. El contribuyente podrá solicitar la devolución de estos pagos o, por excepción, aplicarlos como crédito contra futuros pagos a cuenta o de regularización del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 05523-1-2006 y 13112-5-2009, entre otras, que el criterio de observancia obligatoria contenido en la citada Resolución N° 07528-2-2005,

  8 





# Tribunal Fiscal

N° 00197-4-2017

fue dejado sin efecto por el artículo único de la Ley N° 28843 antes glosado, por lo que carece de sustento lo señalado por la recurrente en sentido contrario.

## Resolución de Multa N° 012-002-0003036

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0003036, de fojas 227 y 228, ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario.

Que el numeral 2 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que constituye infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, el 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.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones, la referida infracción se encuentra sancionada con el 50% del saldo, crédito u otro similar determinado indebidamente.

Que la citada resolución de multa se encuentra vinculada a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0003029, siendo que algunos han sido mantenidos, otro revocado y respecto del reparo por Participación de utilidades fue declarada nula la resolución de intendencia apelada, en tanto éste ya había sido dejado sin efecto, por lo que corresponde que la Administración proceda a reliquidar la citada resolución de multa.

Que la diligencia de informe oral se realizó con la asistencia de ambas partes, conforme la Constancia del Informe Oral N° 1212-2016-EF/TF, de foja 549.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Pinto de Aliaga, a quien se llamó para completar Sala e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

## RESUELVE:

1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140009277 de 30 de setiembre de 2010, en el extremo referido al reparo por Participación de utilidades y multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140009277 de 30 de setiembre de 2010, en el extremo referido al reparo por gratificaciones extraordinarias y multa vinculada, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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

  
FLORES-TALAVERA  
VOCAL PRESIDENTE

  
FUENTES BORDA  
VOCAL

  
PINTO DE ALIAGA  
VOCAL

  
Charca Huasupe  
Secretario Relator  
FT/SM/VT/AD/mgp