



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

EXPEDIENTE N° : 16181-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de febrero de 2019

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 5 de octubre de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria-SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° _____ emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la Resolución de Multa N° _____, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

- La observación efectuada no tiene sustento debido a que no se acreditó el cumplimiento del procedimiento legalmente establecido para adquirir la condición de no habido, ya que en algunos casos la publicación de dicha condición fue posterior a la emisión del comprobante de pago, siendo además que la verificación de dicha condición debe efectuarse en la fecha de emisión del comprobante de pago.
- Sus principales proveedores tenían la condición de habidos en 2013, y según su política interna realiza la Consulta RUC en el portal web SUNAT, y no contrata proveedores que sean no habidos.
- Se le indicó la fecha de publicación de la atribución de la condición de no habido de sus proveedores, sin mostrar documentación que sustente el procedimiento por el que se les atribuye tal condición, por lo que no pudo ejercer plenamente su derecho de defensa.
- En base al principio de verdad material, la Administración debía verificar y determinar cómo se dio la condición de no habido, y que las notificaciones por las que el proveedor adquirió dicha condición estén arregladas a ley, cita a las Resoluciones N° 07735-3-2008, 01559-3-2011 y Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° _____
- La determinación efectuada no ha sido realizada sobre base cierta, sino sobre base presunta sin invocar causal legal para ello, ni algún método de determinación sobre base presunta legalmente establecido, cita a las Resoluciones N° 602-5-2001, 9826-3-2001 y 2000-3-2010.
- La condición de no habido de _____, fue de conocimiento público después de la emisión del comprobante de pago, al ser publicado en la web de Sunat el 2 de enero de 2014.
- La Administración excedió su facultad de reexamen, ya que en reclamación cambió el fundamento del reparo al señalar que la publicación de la condición de no habido se realizó el 2 de diciembre de 2013, por lo que debe declararse nula la apelada y dejar sin efecto los valores, y reconocer la existencia de retribución a pagar, así como su deducibilidad como gasto.
- El desembolso pagado a _____ constituye una entrega de carácter retributivo que forma parte de la retribución por la ejecución de las labores encargadas, cita a las Resoluciones N° 08049-3-2010, 01090-2-2008 y 10569-3-2012, y que contrató a _____ para que le brinde un servicio especializado que contribuya al desarrollo de sus actividades de ingeniería y construcción, siendo que su fehaciencia no fue cuestionada por la Administración.



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

- No corresponde desconocer la deducción por los desembolsos pagados a _____ por la retribución a su conocimiento especializado para la ejecución de la construcción del depósito de desmonte de la Mina y la carretera tajo I _____, y que la liberalidad es un acto desinteresado originado por la generosidad del sujeto que no espera contraprestación o beneficio temporal a cambio, cita a las Resoluciones N° 02675-5-2007, 1932-5-2004 y la Sentencia de la Corte Suprema N° _____
- La Administración no puede desconocer cómo se ha pactado la retribución por los servicios prestados respecto de los contratos de asociación en participación, ya que tiene libertad para pactar la retribución asignada, y que la propia Administración aceptó vía resoluciones de intendencia que en el caso de contratos de prestación de servicios se puede acordar retribuciones variables calculadas en función de las utilidades obtenidas, y que al momento de evaluar debió considerar todos los medios probatorios presentados y analizarlos de manera conjunta, cita a las Resoluciones N° 00755-1-2006, 00756-2-2000 y 2675-5-2003, y que la determinación se efectuó sobre base presunta sin invocar causal legal, ni método de determinación sobre base presunta legalmente establecido, cita a las Resoluciones N° 11381-1-2017, 7568-4-2015, 10949-8-2015, 06503-8-2015, 9211-1-2017 y 8977-1-2017.
- El desembolso pagado a _____ cumple con el principio de causalidad pues constituye una retribución de naturaleza contractual respecto de un servicio efectivamente prestado, el cual tiene una relación directa con la producción de renta gravada.
- Las obligaciones contractuales son plenamente causales, y más aún cuando la fehaciencia no ha sido cuestionada por la Administración, cita las Resoluciones N° 1932-5-2004, 5732-5-2003 y 915-5-2004.
- Los desembolsos entregados a su personal por bonos de vivienda, educación, especial y utilidad adicional cumplen con los criterios de causalidad, necesidad y/o razonabilidad del gasto.
- En atención a los principios de verdad material e impulso de oficio, la Administración debió merituar toda la información y/o documentación presentada en fiscalización, en especial lo adjuntado al escrito de 12 de enero de 2018, lo que no hizo pese a que fue ofrecida antes de la emisión y notificación de la resolución de determinación y de multa, considerando que según el artículo 75° del Código Tributario y el Reglamento de fiscalización, dicho procedimiento concluye con la notificación de dichos valores, cita a las Resoluciones N° 01816-3-2004, 14610-8-2013 y 11021-1-2016.
- Los desembolsos tuvieron como finalidad incentivar a su personal gerencial por su permanencia o continuidad en sus puestos y tienen relación directa con el trabajo prestado lo que coadyuvo a la continuidad de sus operaciones y el aseguramiento de su personal clave.
- Los desembolsos constituyen conceptos remunerativos que derivan directamente de la prestación de servicios del trabajador, en tanto tiene un criterio objetivo o meta relacionada con la prestación de servicios del trabajador, cita a las Resoluciones N° 03843-10-2015.
- Los conceptos no remunerativos, responden a dos condiciones: no representan un beneficio para el trabajador o que exista un mandato legal que expresamente lo haya privado de dicha naturaleza, agrega que las gratificaciones extraordinarias se encuentran excluidas de las remuneraciones computables para el cálculo de los beneficios sociales y para que dicho concepto califique como tal se debe cumplir con que el pago sea ocasional y que este no tenga carácter contraprestativo.
- Con relación a los bonos de vivienda y educación, señala que para que se otorguen gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente a título de liberalidad, deben confluir dos requisitos: que el pago sea ocasional y que no tenga carácter contraprestativo, sin embargo dichos bonos no resultan ocasionales, pues tienen vocación de permanencia, previsibilidad o

 2 ✓



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

regularidad, cita a la Resolución N° 18554-1-2011.

- Los desembolsos denominados como bonificación especial tienen naturaleza remunerativa, esto es, que tienen una naturaleza contraprestativa por los servicios prestados, asimismo señala que la Administración no se encuentra facultada para desconocer contratos.
- Los desembolsos observados no constituyen un concepto ajeno a las actividades de la empresa ni un acto de desprendimiento para con los trabajadores sin esperar contraprestación alguna y que su otorgamiento constituye una práctica común en el contexto empresarial.
- En el procedimiento de fiscalización acreditó la relación de causalidad de los servicios prestados por sujetos no residentes y el principio de causalidad tiene criterios amplios y restrictivos, cita a las Resoluciones N° 710-2-99 y 4807-1-2006, precisando que en la Resolución N° 753-3-1999 se ha descartado la tesis restrictiva de la necesidad del gasto, y similar criterio se señaló en el Informe N°
- Los reparos formulados deben dejarse sin efecto y no procede que la Administración retome competencia para subsanar la insuficiencia de dicho reparo, que el Tribunal Fiscal vía reexamen amplíe los reparos, modifique la motivación de los mismos, ni que dé oportunidad al ente Administrativo para verificar nuevamente la liquidación efectuada.
- Dado que los reparos no están debidamente sustentados, se deben dejar sin efecto las multas vinculadas, y que el principio de la determinación objetiva para las infracciones ha sido rechazado en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° por contravenir con el principio de culpabilidad, que se debe verificar al momento de configurarse la infracción.
- Existe jurisprudencia que ha considerado el principio subjetivo para determinar la infracción, cita las Resoluciones N° 082-3-97 y 2727-4-96. La determinación objetiva vulnera los principios de presunción de inocencia o licitud y de culpabilidad previstos en el artículo 246° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, agrega que en la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° , dicho Tribunal que los principios de legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, entre otros, constituyen principios básicos del derecho sancionador que se deben aplicar también en el derecho administrativo, por lo que para la aplicación de las sanciones tributarias previamente debe haber un procedimiento sancionador.

Que la Administración señala que verificó la condición de no habidos de los proveedores observados, al momento de emitir los comprobantes de pago en el ejercicio 2013, por lo que mantuvo el reparo; que la recurrente no acreditó el desembolso como participación en un contrato de asociación en participación, al haberse verificado que el aporte o contribución en dicho contrato fue retribuido y valorizado, desnaturalizando de esta manera al contrato de asociación en participación; que la recurrente no acreditó la generalidad en la entrega de bonos y gratificaciones a los trabajadores; y respecto de los gastos por servicio de terceros, la recurrente no acreditó la realidad y causalidad de los gastos.

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° (fojas 1624 a 1626 y 1633), la Administración inició una fiscalización definitiva a la recurrente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y determinó los siguientes reparos: a) Operaciones con contribuyentes No Habidos, b) Gasto no deducible por participación otorgada en contrato de asociación en participación, c) Bonificación no deducible otorgada al personal, y d) Gastos por servicios de terceros no causales; y emitió, entre otros, la Resolución de Determinación N° , por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N° , por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1782 a 1819).

 3



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

Que de lo expuesto por la recurrente en sus escritos de apelación y alegatos, se advierte que cuestiona la apelada en el extremo referido a los cuatro reparos antes mencionados, así como la sanción vinculada, por lo que la controversia consiste en determinar la procedencia de los anotados reparos y la comisión de la infracción acotada.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

a) Operaciones con contribuyentes no habidos

Que se aprecia en el Anexo N° 2 y Punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0093438 (fojas 1809 a 1813 y 1815), que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por operaciones con contribuyentes no habidos por S/457,401.00.

Que según el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el literal j) del artículo 44° de dicha norma, modificado por Decreto Legislativo N° 970, señala que no es deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría el gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenga la condición de no habido según la publicación realizada por la Administración, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° ¹ (foja 1564), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada por aquélla, detectó que las operaciones de compra señaladas en el Anexo N° 1 (fojas 1556 y 1557), por S/457,400.80, se habían realizado con proveedores que al momento de emisión del comprobante tenían la condición de "no habido", por lo que solicitó explicar por escrito dichas operaciones.

Que en respuesta, con escrito de 12 de junio de 2017 (foja 1528/reverso) la recurrente señaló que dentro de los proveedores observados se encuentra ² el cual al 31 de diciembre de 2013 había cumplido con todas sus obligaciones formales y sustanciales por lo que no correspondía que se le considerara como contribuyente no habido.

Que en el Punto 2 del resultado del requerimiento² (fojas 1538 a 1541), la Administración dio cuenta del escrito presentado y mantuvo el reparo indicando que el proveedor adquirió la condición de no habido el 4 de noviembre de 2011, según publicación de 2 de enero de 2014.

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° ³ (fojas 309 y 310), emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó que explique el tratamiento dado a las operaciones con proveedores "no habidos" señaladas en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° ³, por S/457,400.80.

Que en respuesta con escrito de 21 de diciembre de 2017 (fojas 286 y 287), la recurrente indicó que su proveedor ³, ha cumplido con todas sus obligaciones tributarias desde el 22 de noviembre de 2012 (fecha en que inicio sus actividades), agrega que dicho proveedor tiene el mismo domicilio fiscal que la recurrente, el cual ha estado funcionando normalmente, por lo que corresponde a la Administración sustentar la correcta notificación de los documentos que sustentan la

¹ Notificado de acuerdo a ley el 19 de abril de 2017 (foja 1566).

² Notificado de acuerdo a ley el 18 de diciembre de 2017 (foja 1543).

³ Notificado de acuerdo a ley el 18 de diciembre de 2017 (foja 311).

 4



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

condición de no habido.

Que en el Punto N° 1 del resultado del requerimiento⁴ (fojas 301 a 304), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que para levantar la condición de no habido debe cumplir simultáneamente con declarar y confirmar la dirección de su domicilio fiscal y presentar todas las declaraciones y pagos correspondientes a sus obligaciones tributarias de los últimos 12 meses y que si bien la recurrente presentó reporte de las declaraciones de enero a diciembre de 2013 de

no sustentó que dicho proveedor haya confirmado su domicilio fiscal, por lo que mantuvo el reparo por este proveedor, así como de los demás proveedores al no haberse pronunciado la recurrente al respecto.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1556 y 1557), la Administración observó facturas emitidas por diversos proveedores, entre ellas la factura emitida por , debido a que tenían la condición de no habidos.

Que respecto al proveedor cabe indicar que conforme a lo señalado por la Administración en el Punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1538 a 1541), al momento de emitir la factura de 31 de diciembre de 2013, tenía la condición de no habido pues tuvo tal condición desde el 4 de noviembre de 2013, la que no fue levantada al cierre del ejercicio 2013.

Que en efecto, del Comprobante de Información Registrada de la proveedora (fojas 1883 y 1884) se aprecia que obtuvo tal condición a partir del 4 de noviembre de 2013, toda vez que en dicha fecha la Administración publicó⁵ en su página web la relación de contribuyentes considerados como "no habidos" al no haber cumplido con declarar o confirmar su domicilio fiscal en el plazo establecido, en la cual se encontraba la aludida proveedora, habiendo mantenido tal condición hasta el 9 de setiembre de 2014 conforme con el Comprobante de Información Registrada, es decir, que no fue levantada al cierre del ejercicio 2013.

Que en tal sentido, al haberse publicado en la página web de la Administración el 4 de noviembre de 2013, la condición de "no habido" del indicado proveedor, la recurrente pudo tener conocimiento de dicha situación a partir de tal fecha, esto es, con anterioridad a la emisión de la factura observada,

Que asimismo, respecto de los demás proveedores con la condición de no habidos, señalados en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 1556 y 1557), de la revisión de sus Comprobantes de Información Registrada (fojas 1885 a 1920), se observa que al momento de emitir las facturas tenían la condición de no habidos, observación que no ha sido opuesta por la recurrente, al no haber presentado argumento alguno al respecto.

Que al no haber desvirtuado el reparo por los proveedores señalados en el Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de conformidad con las normas expuestas, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que la Administración no sustentó como adquirió la condición de no habido el proveedor, se debe indicar que el literal j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, contiene una obligación para el cliente, que es la de verificar que el proveedor al momento de la emisión del comprobante de pago haya estado habilitado para ello, dicha verificación en el caso del cliente solo se puede realizar ingresando a los sistemas de la Administración, no pudiendo tener acceso a los documentos por los que haya obtenido el proveedor dicha condición, la que solo puede ser modificada o impugnada por este último, por lo que no correspondía que en la fiscalización realizada a la

⁴ Notificado de acuerdo a ley el 28 de diciembre de 2017 (foja 305).

⁵ Véase: <http://www.sunat.gob.pe/orientacion/NoHallados/index.html>

 5



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

recurrente, la Administración acreditará como adquirieron dicha condición los proveedores, siendo además que la condición de habido o no habido de los contribuyentes es una información de acceso público, lo cual es confirmado por la propia recurrente al señalar que es política de la empresa verificar dicha condición en el portal web SUNAT.

Que sobre el exceso de la facultad de reexamen de la Administración, al haber cambiado el fundamento del reparo, se debe señalar que el fundamento del reparo es la sustentación de gastos con comprobantes de pago cuyos emisores al momento de su emisión tenían la condición de no habidos, lo cual se observa ha sido mantenido en instancia de reclamación; si bien en reclamación la Administración hace referencia a una publicación del 2 de diciembre de 2013 y no a la del 2 de enero de 2014 (señalada en fiscalización), la condición de no habido del proveedor fue adquirida el 4 de noviembre de 2013, según lo expuesto precedentemente, por lo que no resulta atendible dicho argumento.

Que asimismo, respecto que se aplicó base presunta para la determinación del presente reparo, ello no se observa en autos, ya que para la determinación del presente reparo la Administración consideró la documentación presentada por la recurrente y la publicada en su sistema, la cual como se ha dicho precedentemente es de acceso público.

b) Gasto no deducible por participación otorgada en contrato de asociación en participación

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y Punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1802 a 1809 y 1815), la Administración reparó la entrega de utilidades al asociado por un contrato de asociación en participación por S/6 353,189.00.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta 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, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, establece que se considera contrato asociativo aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

Que el artículo 440° de la referida norma, señala que el contrato de asociación en participación es aquél por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

Que conforme con el artículo 441° de la citada ley, el asociante actúa en nombre propio y la gestión del negocio o empresa le corresponde, no existiendo relación jurídica entre los terceros y los asociados, pudiendo el contrato determinar la forma de fiscalización o control a ejercerse por los asociados sobre los negocios o empresas del asociante que son objeto del contrato.

Que al comentar la definición de contrato de asociación en participación prevista en el citado artículo 440° de la Ley General de Sociedades, César Talledo Mazú⁶ considera que ésta procura una de las notas distintivas del contrato, que es la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución, siendo esta nota suficiente por sí sola para la debida caracterización del

⁶ TALLEDO MAZÚ, César, La asociación en participación, el consorcio y joint venture: aspectos contractuales y tributarios en Cuadernos Tributarios, N° 22, editado por Asociación Fiscal Internacional - Grupo Peruano, diciembre 1998, página 27.

6



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

contrato, la que es complementada con las demás que fluyen de la regulación legal, como la actuación del asociante en nombre propio, gestión y rendición de cuentas a cargo exclusivo del asociante e inexistencia de vínculo jurídico entre el asociado y terceros; que además refiere que si bien la asociación en participación es un contrato oneroso, el asociado no recibe el contravalor de su contribución al realizar la misma, atribuyéndosele simplemente un derecho expectatio de participación, en función de lo cual la utilidad que corresponde al asociado no es la retribución de su contribución, agregando que el derecho de participación en los resultados atribuidos al asociado guarda semejanza con el socio de una sociedad, pero se diferencia de él, ya que no conlleva el derecho a intervenir en la formación de la voluntad social, no es valorizable en sí misma ni es susceptible de ser transferida.

Que de acuerdo a las normas y criterios antes señalados, se tiene que en las asociaciones en participación el asociante comparte los resultados del negocio que explota con el asociado, a cambio de los aportes de este, quien no participa de la gestión de la empresa o negocio, caracterizándose porque el asociante actúa en nombre propio, correspondiéndole exclusivamente la gestión del negocio, por lo que el asociado no tiene ningún tipo de vinculación con terceros.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° [redacted] ⁷ (fojas 909 y 910), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada por aquella, detectó que el proyecto "[redacted]" fue realizado a través de una asociación en participación formada conjuntamente con la empresa [redacted], siendo que la recurrente llevaría la contabilidad e [redacted] aportaría el conocimiento especializado acordándose que el reparto en las utilidades sería el 50% para cada una, por lo que solicitó el detalle de las cuentas de balance y de ingresos y gastos, exhibir los contratos mensuales del ejercicio 2013, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 4 de setiembre de 2017 (fojas 898 y 899) la recurrente señaló que exhibe una base de datos en Excel con la información solicitada, agrega que el contrato fue uno solo, no se remitieron contratos mensuales, que dicha obra inicio en mayo de 2012 y concluyó en setiembre de 2013, agregando que [redacted] es una empresa con alta experiencia en la construcción de carreteras, por lo que dichos conocimientos especializados fueron necesarios para el proyecto.

Que en el Punto 2 del resultado del referido requerimiento⁸ (fojas 900 a 902), la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que presentó la documentación solicitada, detallando el contenido de los archivos presentados⁹.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° [redacted] ¹⁰ (fojas 559 a 565), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada, detectó que no se encuentra acreditado que no tuviera la experiencia necesaria para llevar a cabo la construcción, no habiendo acreditado la entrega efectiva de la contribución del Asociado al negocio del Asociante, asimismo la contribución del asociado ([redacted]) no se encuentra valorizada, por otro lado se encuentran órdenes de servicios, valorizaciones y comprobantes de pago emitidos por el asociado a la orden de la recurrente por servicios de asistencia técnica que correspondían al aporte del asociado y que fueron registrados como costo del proyecto, por lo que en aplicación de la Norma XVI del Código Tributario observó que el "Contrato de Asociación en Participación" no tiene la naturaleza de tal, por lo que no puede considerarse como participación el importe otorgado, así como su posterior deducción como costo del proyecto.

Que con escrito de 5 de diciembre de 2017 (fojas 501 a 505) la recurrente señaló, entre otros, que se dedica a prestar servicios integrales de construcción y operaciones mineras a tajo abierto, sin embargo no

⁷ Notificado de acuerdo a ley el 31 de julio de 2017 (foja 912).

⁸ Notificado de acuerdo a ley el 18 de diciembre de 2017 (foja 904).

⁹ Cabe indicar que por error material el referido resultado del requerimiento consigna como número

¹⁰ Notificado de acuerdo a ley el 23 de noviembre de 2017 (foja 566).



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

tenía experiencia previa de construcción de carreteras, por lo que necesitaba el conocimiento especializado del asociado, ya que además a dicha fecha tenía otros proyectos de mayor volumen, por lo que necesitaba su apoyo, asimismo agrega que el aporte prestado por fue su conocimiento especializado, habiendo cumplido con presentar informes mensuales, indica que no es requisito indispensable que la contribución del asociado esté valorizada al momento de la firma del contrato, agrega que no se ha vulnerado a la Noma XVI ya que la naturaleza del contrato es de una asociación en participación, habiendo aportado el asociado los conocimientos especializados y todo el Know how de su experiencia para la realización de la obra, habiendo acordado además la participación del asociado en las utilidades, asimismo presentó detalle de los trabajadores aportantes del conocimiento.

Que en el resultado del requerimiento¹¹ (fojas 524 a 545) la Administración señala que la recurrente contaba con una vasta experiencia en la ejecución de proyectos mineros, los que incluyen la construcción de infraestructura de mina como depósitos y caminos, asimismo desestimó lo alegado por el contribuyente respecto a que no contaba con trabajadores especializados, por otro lado de la información presentada indicó que la recurrente pagó a por servicios de asistencia técnica mensuales, los cuales fueron cancelados por la recurrente, desnaturalizando el contrato de asociación en participación cuya finalidad es obtener el derecho a una participación en el resultado de determinado negocio del asociado y no una retribución por la aportación prestada, asimismo en aplicación de la Norma XVI se observa que supervisó y controló la construcción de un depósito para la mina Pampa Verde y una carretera que uniera el Tajo San Pedro Sur con el Tajo Pampa Verde, lo que fue pagado por la recurrente como asesoría técnica, lo que lo convierte en un contrato de prestación de servicios, por lo que repara S/6 353,168.00.

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (fojas 308 y 309), emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración informó del reparo por concepto de participación en un contrato de asociación en participación, indicando que dicho contrato no tenía tal naturaleza de un contrato de asociación en participación, por lo que la entrega de participación en las utilidades y su posterior deducción como costo no se encuentra arreglada a ley, reparando el importe de S/6 353,168.00.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 21 de diciembre de 2017 (foja 286), indicando que respecto a dicho reparo, no corresponde considerar como un acto de liberalidad el importe de S/6 353,168.00, pues si se considera que la participación otorgada fue recalificada, de acuerdo a la Norma XVI, como un contrato de prestación de servicios, dicho pago debe ser considerado como una retribución por los servicios prestados.

Que en el Punto N° 3 del resultado del requerimiento (fojas 289 a 296), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que esta pagó a por servicios de asistencia técnica mensuales, desnaturalizando el contrato de asociación en participación cuya finalidad es obtener el derecho a una participación en el resultado de determinado negocio del asociado y no una retribución por la aportación prestada, asimismo en aplicación de la Norma XVI se observa que supervisó y controló la construcción de un depósito para la y una carretera que uniera el Tajo , lo que fue pagado por la recurrente como asesoría técnica, lo que lo convierte en un contrato de prestación de servicios, por lo que repara S/6 353,168.00.

Que el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible señalando que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

¹¹ Notificada de acuerdo a ley el 18 de diciembre de 2017 (foja 546).

 8



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

Que por su parte, en el último párrafo de la precitada Norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración, este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016¹² señala que: *“...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado.”*

Que habida cuenta que en el presente caso la Administración ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados por aquéllos, es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el objeto de determinar si -conforme a lo determinado por la Administración- existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes en las operaciones, a efectos de establecer las consecuencias impositivas de dicha real transacción económica efectuada.

Que a fin de establecer los actos efectivamente realizados por los deudores tributarios, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que -en principio- regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado, para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que de fojas 1141 a 1145, obra el “Contrato de Asociación en Participación”, teniendo como asociante a la recurrente y como asociado a la empresa observándose de las cláusulas segunda y tercera de dicho documento que su objeto era la construcción de un Depósito de Desmante de

Que en la Cláusula Quinta del referido documento se acuerda que el obligado a llevar la contabilidad sería el asociante, debiendo remitir mensualmente al asociado un balance mensual, que por otro lado en la Cláusula Sexta se tiene que el aporte del asociado será el conocimiento especializado en la ejecución de proyectos similares, que implica la correcta programación, planeamiento, desarrollo y seguimiento de

¹² Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resulta válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos con respecto a la Norma VIII.





Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

los procesos para la ejecución de la obra, acordándose en la Cláusula Séptima que la participación tanto en las utilidades como en las perdidas sería el 50% para cada uno de los participantes.

Que a foja 1283, se tiene los Estados Financieros del _____, donde se observa el importe de S/12 706,337.00, como la utilidad operativa en soles de dicho proyecto, resultado obtenido descontado los costos operativos del proyecto como la mano de obra, materiales, equipos, entre otros, y como participación de los contratantes el 50% de la utilidad operativa, esto es el importe de S/6 353,168.00, por otro lado a foja 567, obra la Factura 001-N° _____, emitida por _____, por "Participación del asociado (liquidación final) conforme a la Cláusula Séptima del contrato de asociación en participación de fecha 04.05.12, construcción del Depósito de Desmonte y la carretera a tajo _____", por S/6 353,168.00.

Que de fojas 812 a 897, se encuentran los documentos denominados informes mensuales de enero a setiembre de 2013 – Asesoría Técnica, elaborados por _____, por otro lado de fojas 568 a 628, se observan las Facturas 001- N° _____ y _____ por S/107,426.00, S/412,400.00, S/195,700.00, S/321,408.42 y S/91,409.00, detallando como conceptos: servicios de asistencia técnica de enero, febrero, mayo, junio, julio, agosto y setiembre de 2013 y una bonificación por los servicios de asistencia técnica, dichas facturas fueron emitidas por _____ a la recurrente.

Que mediante el Requerimiento N° _____ (foja 560), la Administración solicitó que presente información documentaria y fehaciente con la finalidad de levantar el reparo a la participación entregada a _____, solicitando, entre otros, que respecto al aporte del Asociado, explique y sustente como fue la forma en la que _____ efectivizó la entrega a la asociación de su aporte y las oportunidades en las que se llevó a cabo, cual fue el personal encargado de llevarlas a cabo, solicitando cualquier información adicional pertinente y fehaciente que dé respuesta a lo solicitado y que acredite la efectiva prestación de los servicios por parte del asociado en calidad de aporte o contribución.

Que en respuesta, (foja 504) la recurrente señaló que el aporte del asociado era el conocimiento especializado que tienen los trabajadores en relación con experiencias en otros proyectos y como sustento de dicho proyecto presenta los informes mensuales emitidos por _____, los que acreditan el acompañamiento permanente del personal con el conocimiento especializado.

Que de la revisión de los referidos informes mensuales (fojas 812 a 897) se observa que hacen referencia a servicios de asesoría técnica, sin que se señale alguna referencia al aporte o contribución como asociado que debía entregar a la recurrente, siendo además que conjuntamente con las facturas por servicio de asistencia técnica, señaladas precedentemente, presentó el resumen de valorizaciones de sub contratos por servicios de Asistencia Técnica, lo que conlleva a concluir que los informes presentados como sustento del aporte, corresponden a servicios de Asistencia Técnica facturados por el asociado a la recurrente.

Que en ese sentido, tal como señala Talledo¹³, una de las características esenciales del contrato de asociación en participación es la participación del asociado en los resultados o utilidades del asociante a cambio de una contribución, por lo que el asociado no recibe el contravalor de su contribución al realizar la misma, atribuyéndosele simplemente un derecho expectatio de participación, en función de lo cual la utilidad que corresponde al asociado no es la retribución de su contribución, agregando que el derecho de participación en los resultados atribuidos al asociado guarda semejanza con el socio de una sociedad, pero se diferencia de él, ya que no conlleva el derecho a intervenir en la formación de la voluntad social, no es valorizable en sí misma ni es susceptible de ser transferida.

Que de acuerdo a lo señalado precedentemente el contrato de asociación en participación es aquél por el

¹³ Ver nota 6.





Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución, por lo que no es valorizable, ni tampoco retribuable.

Que por ende al haberse retribuido y determinado un valor a la contribución, como se observa de los informes, valorizaciones y facturas señaladas precedentemente, que iba a realizar el asociado, dicho contrato no califica como un contrato de asociación en participación, teniendo por el contrario la naturaleza de un servicio individualmente retribuido, en ese sentido al no haberse acreditado la contribución o aporte del asociado, no resulta sustentada la entrega como participación del importe de S/6 353,168.00, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, confirmándose la apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que al haber considerado la Administración que la operación realizada no era un contrato de asociación en participación sino la prestación de un servicio, la participación entregada debe considerarse como una retribución variable por el servicio efectivamente prestado, al respecto se debe indicar que si bien se ha determinado que la operación económica realizada es la de una prestación de servicio, ello no implica que se debe considerar como retribución el importe otorgado como participación, ya que la recurrente no acreditó dicho importe, habiendo sustentado con los informes y valorizaciones las facturas emitidas por servicios de asistencia técnica, más no el valor de la Factura 001 N° , por lo que dicho argumento carece de sustento.

Que asimismo, respecto a que se aplicó base presunta para la determinación del presente reparo, ello no se observa en autos, ya que para la determinación del presente reparo la Administración consideró la documentación presentada por la recurrente.

c) Bonificación no deducible otorgada al personal

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y Punto 1 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (fojas 1798 a 1802 y 1815) la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por bonificaciones entregadas al personal en marzo y diciembre 2013, por S/352,908.00, cuyo importe estaba compuesto por Gratificaciones Extraordinarias por S/34,000.00, Bonos de Vivienda por S/112,686.00, Bonos de Educación por S/34,061.00 y Bonificación Especial por S/22,617.00¹⁴.

Que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 28991, señala que 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 dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, y agrega dicho artículo que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, 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.

Que las normas expuestas recogen, además del denominado "principio de causalidad", según el cual todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que desarrolla la empresa, que este sea razonable y proporcional.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 10167-2-2007, entre otras, ha establecido el criterio que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las

¹⁴ Si bien la resolución de determinación señala que el importe reparado por bonificación especial es S/172,160.47 (foja 1798), este importe fue modificado en la apelada manteniendo como reparo por tal concepto únicamente el monto de S/22,617.00, de acuerdo con lo que fue observado en fiscalización.





Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 003786-4-2007 y 4194-3-2016, entre otras, se ha señalado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden 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 perfectamente deducibles como gasto siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1752-1-2006 y 898-4-2008, entre otras, se ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y 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.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que mediante el Punto 7 del Requerimiento N° _____ (fojas 1559 y 1560), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada por aquélla, detectó que había registrado S/7 840,815.99 en la cuenta "6261101001 – Gerentes bonos por producción", por lo que solicitó explicar por escrito y documentariamente la naturaleza y beneficios de dichos bonos.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 12 de junio de 2017 (foja 1527/reverso) señalando que el importe denominado bonos de producción corresponde a erogaciones de dinero entregadas a empleados de la empresa por vivienda, educación, especial y utilidad adicional, indicando que por vivienda y educación fue considerado como mayor remuneración y gravado con los tributos de ley, en el caso del bono especial aplicó como criterio común un número de sueldos por cada trabajador, siendo el porcentaje aplicado el 0.2% y respecto de la utilidad adicional otorgada, utilizó como criterio el cálculo para la distribución de la utilidad legal.

Que en el Punto 7 del resultado del requerimiento (fojas 1530 y 1531), la Administración dio cuenta del escrito presentado e indicó que mediante el Requerimiento N° _____, solicitó mayor información sobre dichos bonos, por lo que el análisis y conclusiones se plasmarían en el resultado de dicho requerimiento.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° _____ (fojas 557 y 558), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada por aquélla, observó que había registrado el importe de S/3,461,111.12 en la cuenta "6261101001 – Gerentes bonos por producción" detallada en el Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento, observándose que algunos no cumplen con el principio de causalidad, generalidad y/o razonabilidad del gasto.



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

Que con escrito de 5 de diciembre de 2017 (fojas 499 y 501) la recurrente señaló que respecto de la bonificación por educación y por vivienda fue entregado por un acuerdo con los trabajadores, los mismos que fueron gravados con los impuestos de ley, asimismo respecto de los bonos por producción corresponden a los resultados de los ejercicios 2012 de la oficina principal de la empresa, por otro lado respecto de la bonificación por producción consideró el 20% de las remuneraciones para los trabajadores de oficina en el Proyecto de por tratarse de un nuevo proyecto.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 517 a 524) señala que la recurrente no expresó ningún argumento respecto a la entrega de una bonificación extraordinaria a algunos trabajadores, incumpliendo de esta manera el principio de generalidad, por otro lado respecto de los bonos de vivienda y educación a fin de sustentar la necesidad del gasto y acreditar el principio de causalidad, necesidad, razonabilidad, etc., debía presentar diversa información como contratos celebrados entre las partes, recibos de arrendamiento de vivienda, políticas para entregar los bonos de educación, entre otros, asimismo respecto de los bonos de producción, los que según la Administración deben llamarse bonificación especial, no solo fue entregada a los trabajadores del Proyecto sino a otros trabajadores de otros proyectos, incumpliendo el principio de generalidad.

Que en el Punto 3 del Requerimiento N° (foja 308), emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración informó sobre el reparo por bonificación otorgada al personal no deducible de marzo y diciembre de 2013 por S/149,543.80 y S/2,794,477.97.

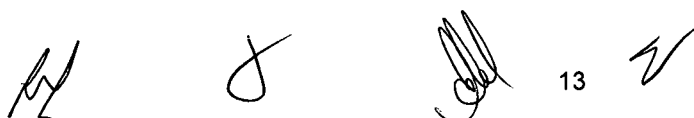
Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 21 de diciembre de 2017 (fojas 285 y 286), indicando que respecto de los bonos por educación y vivienda presenta contratos donde se observa que la empresa asume dichos gastos, agrega que respecto de la bonificación por producción indica que si bien no estuvieron en el Proyecto al momento del pago de bonificación sí estuvieron previamente, por lo que consideraron pertinente considerarlos, y que respecto de la bonificación especial indica que presenta boletas de pago del mes de diciembre correspondiendo a las sumas consideradas como "auxilios" laborales que les otorgaba la empresa durante el tiempo que se realizaban los trámites necesarios para la conclusión y aprobación del contrato del trabajador extranjero, boletas de pago, extracto de Libro Mayor, entre otros, agregando que los pagos a y fueron trasladados o facturados a

Que en el Punto N° 3 del resultado del aludido requerimiento (fojas 289 a 296), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y señaló que respecto a la gratificación extraordinaria la recurrente no expresó argumento alguno por lo que reparó S/34,000.00, asimismo respecto a los bonos de vivienda y educación, levantó el reparo al bono de vivienda respecto de y sin embargo no acreditó la causalidad del bono de vivienda otorgado al resto de trabajadores ni el de educación, manteniendo el reparo por S/112,686.00 y S/34,061.00, por otro lado respecto de la bonificación especial mantuvo el reparo por los trabajadores y al no haber sustentado dicha bonificación por S/22,617.00.

Que de fojas 1237 a 1242, obra el documento presentado por la recurrente denominado "Reporte operativo – Bonificación" de marzo y diciembre de 2013, del que se observa que entregó gratificaciones extraordinarias, bonos por vivienda, bonos por educación y bonificaciones especiales a diversos trabajadores.

Que si bien los conceptos señalados precedentemente, fueron otorgados voluntariamente, pues no se ha sustentado que hayan tenido carácter remunerativo, correspondiendo a un acto unilateral del empleador, se debe cumplir con los principios de proporcionalidad y generalidad.

Que del señalado reporte operativo, se observa en el caso de las gratificaciones extraordinarias

 13



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

otorgadas en diciembre de 2013, que fueron entregadas solo a 3 trabajadores, de los más de 100 señalados en dicho reporte, verificándose además que los tres trabajadores ocupan puestos similares con algunos de los demás trabajadores a los que no se les entregó el concepto de gratificación extraordinaria, incumpliendo con el principio de generalidad señalado precedentemente, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a las bonificaciones por vivienda y educación, del indicado reporte, se observa que fueron entregados en marzo y diciembre de 2013, a 8 trabajadores, ya que si bien se levantó la observación en fiscalización respecto de 2 trabajadores, ello no ocurrió con los 8 trabajadores restantes, ya que sobre ellos, la recurrente no presentó documentación que indique el motivo de dicha bonificación o sustente su entrega frente a los demás trabajadores a quienes no se les otorgó, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la bonificación especial, del mismo reporte se observa que fue entregada en marzo y diciembre de 2013 a diversos trabajadores, sin embargo durante el procedimiento de fiscalización levanto la observación a algunos trabajadores, manteniendo el reparo respecto de _____ y por lo que al no haber documentación adicional respecto al sustento de la entrega de la bonificación especial a dichos trabajadores ni al cumplimiento del requisito de generalidad, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que acerca de los argumentos señalados por la recurrente, en el sentido que se debe aceptar la documentación presentada el 12 de enero de 2018, ya que fue presentada antes de la notificación de los valores, se debe señalar que el segundo y tercer párrafos del artículo 75° del Código Tributario, disponen que previamente a la emisión de dichos valores la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes; y que dentro del plazo que establezca en dicha comunicación, que no podrá ser menor a 3 días hábiles, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso, y que la documentación que se presente ante la Administración luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación, en ese sentido la documentación presentada el 12 de enero de 2018, fue presentada con fecha posterior al cierre del Requerimiento N° emitido en función del indicado artículo 75°, por lo que no procedía merituarla.

d) Gastos por servicios de terceros no causales

Que según se aprecia del Anexo N° 2 y Punto 4 del Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° _____ (fojas 1796, 1797 y 1815), la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por gastos por servicios de terceros no causales por S/247 938.00.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone 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 la deducción no esté prohibida por ley; agrega en su último párrafo, modificado por Ley N° 28991, 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, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Que conforme al criterio establecido por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N° 07374-2-2007 y 00317-5-2004, a efecto de determinar si el gasto reparado por la Administración cumple con el principio de causalidad a que se refiere el artículo 37° antes citado, es indispensable establecer si resulta necesario para producir la renta y mantener la fuente productora.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 6915-3-2010 y 2791-5-2010, entre otras, que para que un gasto sea deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta,





Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

este debe de cumplir el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que a su vez, en la Resolución N° 5582-5-2002 este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que bajo el principio de causalidad, este debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se 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, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado.

Que por lo tanto, para que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que mediante el Punto 8 del Requerimiento N° (foja 1559), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada por aquella, detectó cargos efectuados en las cuentas "6381101001 – Servicios de contratistas" y "6393101001 – Otros servicios prestados por terceros", habiendo sido cargados a dichas cuentas conceptos por: "Equipos", "Correctivos", "Atenuación", "Planilla", "Reclasificación", entre otros (foja 1548), por lo que a fin de verificar la naturaleza de dichos cargos solicitó, entre otros, explicar la naturaleza de dichos cargos, así como su causalidad, necesidad y fehaciencia, debiendo presentar la documentación sustentatoria pertinente.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 12 de junio de 2017 (foja 1527/reverso) señalando que el concepto de "correctivos" está referido al mantenimiento del equipo, el concepto de "equipos" corresponde a sus alquileres, el concepto de "atenuación" se encuentra vinculado al resultado del contrato de asociación en participación, el concepto de "planillas" corresponde al pago a trabajadores y tributos asociados, y finalmente el concepto de "perforación y voladura" corresponde a servicios prestados por proveedores necesarios para el servicio de movimiento de tierra.

Que en el Punto 8 del resultado del requerimiento (fojas 1529 y 1530), la Administración dio cuenta del escrito presentado y mantuvo el reparo indicando que la documentación presentada no es suficiente para determinar la naturaleza de los conceptos observados.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° (foja 557), la Administración indicó a la recurrente que del análisis de la información y documentación presentada solicita acreditar la causalidad de los cargos registrados en las cuentas "6381101001 – Servicios de contratistas" y "6393101001 – Otros servicios prestados por terceros", detallados en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento, por S/831 878.00 y S/496 534.00.

Que con escrito de 5 de diciembre de 2017 (foja 499) la recurrente señaló respecto a este reparo que fueron pagos por honorarios a proveedores no residentes, por provisiones constituidas en el ejercicio 2013 que ha sido adicionada en su declaración jurada anual, por Anticipo Hewitt que es un servicio contratado por diciembre y por reclasificación del gasto.

Que en el resultado del anotado requerimiento (fojas 516 y 517) la Administración señala que la recurrente no sustentó el ítem "Consulting services pro in" por S/247 937.79 referido al pago



Tribunal Fiscal

N° 01770-1-2019

de honorarios a proveedores no residentes, por lo que reparó dicho concepto, levantando las demás observaciones respecto a este reparo.

Que en el Punto 4 del Requerimiento N° (fojas 307 y 308), emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó que sustente el reparo efectuado sobre la operación registrada en la cuenta 6381101001 por "Consulting services pro in Constancia" por S/247 937.79.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 21 de diciembre de 2017 (fojas 284 y 285), indicando que respecto a dichos gastos presentó las retenciones y declaraciones juradas exigidas por las normas tributarias en forma oportuna.

Que en el Punto N° 4 del resultado del requerimiento en mención (fojas 288 y 289), la Administración dio cuenta de lo manifestado por la recurrente y dejó constancia que no presentó medios probatorios que acrediten lo señalado, por lo que mantuvo el reparo por "Consulting services pro in " por S/247 937.79.

Que de autos se aprecia que la Administración observó gastos por servicios de terceros no sustentados registrados en diciembre de 2013 en la cuenta 6381101001 (código de asiento N° 40821) bajo la glosa de "Consulting Services Pro in " , por S/247 937.79 (fojas 516, 517 y 547).

Que al respecto, si bien la recurrente señala que tales gastos corresponden al pago de honorarios de proveedores no residentes, no adjuntó documentación que sustentará tal afirmación, limitándose a señalar que realizó las retenciones y declaraciones de ley, en ese sentido al no haber presentado documentación que acreditara la vinculación de dicho gasto con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1818 y 1819), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según la cual constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que el referido valor fue girado sobre la base de los reparos que dieron lugar a la Resolución de Determinación N° , los que se encuentran arreglados a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente, respecto a la improcedencia de la resolución de multa por vulneración al principio de culpabilidad en materia de derecho administrativo sancionador, cabe indicar que de conformidad con lo establecido en el artículo 165° del Código Tributario, las infracciones se determinan en forma objetiva, siendo que de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2012, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ya que ello no es relevante para la configuración de la infracción.

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 2144).



Tribunal Fiscal


N° 01770-1-2019

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 5 de octubre de 2018 en el extremo impugnado.

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



ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA



MEJÍA NINACONDOR
VOCAL



CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL



Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/DV/irmh.