



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

EXPEDIENTE N° : 4145-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de julio de 2019

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de enero de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 e Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que:

- La resolución impugnada es nula por falta de motivación al no contener una manifestación detallada y motivada de los argumentos de hecho y de derecho que fundamenten su decisión, sino que únicamente se consignó la información presentada, y la sola referencia a los requerimientos notificados en la etapa de fiscalización, sin analizar los medios probatorios presentados, por lo que considera que la Administración ha vulnerado los principios de verdad material y congruencia.
- La falta de motivación o insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N° 27444, así la falta de fundamentos razonal suficiente de una actuación administrativa es por si sola contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo (STC 0091-2005-PA.FJ9, criterio reiterado en STC 294-2005-PA, STC 5514-2005-PA, entre otras).
- La apelada no se ha pronunciado sobre los argumentos presentados en instancia de reclamación, y que en el caso del reparo por exceso de depreciación, la Administración ha resuelto remitiéndose a los resultados de fiscalización, sin siquiera haber analizado por ejemplo cuales eran los bienes materia del reparo, lo que constituye una actuación arbitraria y carente de motivación, cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 02247-2011-PA/TC.
- En el caso del reparo por exceso de depreciación la Administración no ha cumplido con valorar o ha efectuado una valuación aislada y desvinculada de cada uno de los medios probatorios presentados para posteriormente arribar a la conclusión que no ha cumplido con desvirtuar el reparo formulado, cita la Resolución N° 17950-1-2012, asimismo agrega que en el caso del reparo por participación de utilidades tampoco ha cumplido con efectuar una valoración conjunta y mucho menos razonada de los Acuerdos Marco de Transacción y los documentos asociados, habiendo efectuado un análisis individual por cada uno de los medios probatorios presentados desvinculándolos unos de otros, cita la Resolución N° 619-4-2013.
- El gasto por participación de utilidades se realizó en cumplimiento de la obligación contractual surgida en el ejercicio 2011 como consecuencia de Acuerdos Marco de Transacción celebrados con los trabajadores de las empresas pertenecientes a su grupo económico (en adelante Acuerdos de Transacción), siendo estos causales, ya que se dieron para dar por concluida la controversia suscitada en relación al pago de, entre otros conceptos, participación de utilidades de los ejercicios 2000 a 2008; no teniendo como fuente de la obligación a las normas laborales de la materia, sino una obligación contractual civil, y si bien obtuvo pérdidas por los ejercicios 2007 y 2008, estos no deben ser materia de análisis, ya que en el periodo en el que devengó dicho gasto es el ejercicio 2011.

AL

8

J

1

✓



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

- La Administración incurre en error al desconocer el valor de las resoluciones judiciales que no hayan sido adjuntadas al recurso, toda vez que los mismos constituyen jurisprudencia por lo que no requieren ser presentados, y que la obligación de pago del importe otorgado no tiene como fuente las normas laborales referidas al pago de utilidades, sino una obligación de carácter contractual cuyo reconocimiento como gasto ocurrió en el ejercicio 2011.
- Se dedica a la generación de energía eléctrica, realizando actividades en coordinación con Aguaytia con las cuales forma el Grupo y que en los años 2010 y 2011, un ex gerente y un grupo de trabajadores interpusieron demandas contra el grupo empresarial, sin considerar a que planillas pertenecía cada trabajador, por lo que a pesar de no estar de acuerdo con dicho cálculo, celebró acuerdos de transacción con los trabajadores, con la finalidad de evitar mayores repercusiones legales y económicas que podrían incrementarse en la medida que sean cuestionadas en sede judicial.
- Mediante los Acuerdos de Transacción pactaron prestaciones reciprocas, esto es, que los trabajadores se obligaron a dar por satisfecho cualquier reclamo por participaciones legales o para algún concepto distinto a dichas participaciones y ella se obligaba a dar el monto compensatorio.
- El monto compensatorio entregado a los trabajadores cumplió con el principio de causalidad por lo que resulta deducible del Impuesto a la Renta, pues de acuerdo el artículo 37° de dicha Ley y el criterio contenido en las Resoluciones N° 719-2-99, 1275-2-2004, 4807-1-2006 y 15254-3-2012, para que un gasto sea deducible debe constatarse una relación de causalidad entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, habiendo adoptado nuestra legislación un criterio amplio, siendo que en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta se prevé que no son deducibles de la renta bruta, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.
- Según los tratadistas para el Impuesto a la Renta, una liberalidad implica proporcionar a otra persona un beneficio sin recibir nada a cambio; no existiendo ningún interés empresarial que justifique la prestación otorgada, siendo que en tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N° 22217-2-2012 y 00756-2-2000.
- Para fines fiscales, la ejecución de acuerdos contractuales válidamente celebrados originan erogaciones que se consideran deducibles, en tanto dichos acuerdos estén relacionados con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora, como ha reconocido el Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N° 1932-5-2004, 00753-3-1999 y 03786-4-2007; y que en el caso específico de gastos referidos al personal de terceras empresas asumidos en virtud de obligaciones de origen contractual, este Tribunal ha reconocido expresamente en sus Resoluciones N° 15254-3-2012, 21753-11-2012 y 1932-5-2004 que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, lo relevante en el caso, era la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no estaba prohibida por las normas civiles y tributarias.
- El monto compensatorio cumple con el principio de causalidad toda vez que existe una relación de necesidad entre la erogación realizada y el mantenimiento de la fuente productora de renta de su empresa, pues a pesar de encontrarse en desacuerdo con las pretensiones de los trabajadores, efectuó un estimación sobre la conveniencia o no de proseguir un eventual litigio en sede judicial considerando los pronunciamientos del Poder Judicial en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 1386-2009 y 2337-93-CD-S, habiendo concluido que con la finalidad de proteger sus intereses correspondía celebrar acuerdos de transacción con los trabajadores que permitirían eliminar riesgos a futuro.
- La Resolución N° 22217-1-2012 ha indicado que los montos pagados por transacciones extrajudiciales son deducibles en la medida que se relacionen con la actividad gravada, y la Resolución N° 17861-1-2012, ha señalado que para que una transacción extrajudicial no sea considerada como una liberalidad esta debe encontrarse relacionada a una controversia previa que justifique su transacción.



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

- La apelada incurre en supuestos contradictorios pues por ejemplo en su página 25, la Administración considera que los Acuerdos Marco de Transacción son la fuente de pago para concluir más adelante que los referidos acuerdos no pueden originar la obligación de pago, por lo que la apelada es nula, agrega que las decisiones empresariales de los administrados no pueden ser materia de observación por parte de la Administración, cita las Resoluciones Nº 11743-2-2007 y 21908-4-2011.
- La Administración ha desconocido el mérito probatorio de los documentos presentados al señalar que se trata de documentos simples lo que vulnera el principio de veracidad y la Ley de Procedimiento Administrativo General, y que en el supuesto negado que no se considere que los montos otorgados corresponden a obligaciones civiles, debe observarse que las sentencias emitidas por los juzgados a través de las cuales se le ordenó pagar dichos conceptos tienen la calidad de cosa juzgada, cita las Resoluciones del Tribunal Constitucional contenidas en los Expedientes Nº 4587-2004-AA/TC y 0054-2004-AI/TC.
- En sus escritos de alegatos adjuntó informes legales emitidos por el Estudio Gonzales & Asociados y el Estudio Miranda & Amado Abogados que permiten acreditar que el allanamiento era la opción más recomendada para evitar mayores contingencias judiciales y económicas, por lo que en aplicación del artículo 141° del Código Tributario estos deben ser merituados ya que no fueron requeridos expresamente en fiscalización y que en el supuesto negado que no sean merituados debe observarse que los informes jurídicos no son medios de prueba porque tienen carácter ilustrativo sobre la interpretación de las normas jurídicas, cita las Resoluciones Nº 06738-3-2004, 386-2-98 y 11992-4-2013.
- El importe entregado a los trabajadores se basó en pronunciamientos emitidos por el Poder Judicial, en los cuales se sostiene de forma reiterada que las empresas que conforman un Grupo Económico son responsables del pago de los beneficios laborales de los trabajadores aun cuando no estuvieran en su planilla, al ser considerados como un solo empleador, cita las Sentencias recaídas en los Expedientes Nº 1386-2009 y 2337-93-CD-S.
- En el caso de considerarse para el cálculo de las utilidades los requisitos de las normas laborales, no existiría importe alguno susceptible de ser reparado, toda vez que el reparo ha sido formulado sin tener en consideración que su cumplimiento debe realizarse en función al Grupo Aguaytia.
- Ha presentado documentación y/o argumentación suficiente que desvirtúa los reparos, y es la Administración quien tiene la carga de la prueba, pues es ella quien pretende afectar el patrimonio de los contribuyentes, por lo que de no probar su posición debe aceptar como cierto lo manifestado por el deudor tributario, cita a la Resoluciones Nº 478-3-97, 933-3-97, 784-3-99, 01776-1-2005.
- Sobre los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011 se debe estar a las resultas de lo que resuelva este Tribunal en el ejercicio 2009, cita las Resoluciones Nº 05808-3-2002, 16588-4-2011 y 12826-8-2011, y solicita que se revoque la apelada y se deje sin efecto los valores, pues en virtud a lo señalado en la Sentencia de Casación recaída en el Expediente Nº 4392-2013 no resulta procedente el cobro de intereses ni sanciones producto de la modificación del coeficiente aplicable.
- Las resoluciones de multa dado su carácter accesorio deben dejarse sin efecto, y en el supuesto negado que se confirmara las resoluciones de determinación, debe tenerse en cuenta que su conducta no tipifica como infracción según lo previsto en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, pues la determinación de la comisión de dicha infracción, requiere que se establezca la intencionalidad o el dolo.
- Si bien el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones serán determinadas en forma objetiva, ello sólo constituye un principio general que se aplica a situaciones en que dicho código no requiere específicamente de la intencionalidad para que se configure la infracción, como ocurre en la



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

mayoría de infracciones; sin embargo en el caso de numeral 1 del artículo 178°, ello no ocurre porque exige intencionalidad o dolo. Cita la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y el pronunciamiento de la Sala Civil de la Corte Suprema en la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97.

- Las resoluciones de multa son nulas al haber sido emitidas sin seguir un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04965-2008-AA.

Que por su parte, la Administración en la apelada y escrito de alegatos señala que:

- Como consecuencia del procedimiento de fiscalización formuló reparos a la renta neta imponible por montos pagados por participación de utilidades efectuadas sin seguir los procedimientos establecidos en los Decretos Legislativos N° 677 y 892 y Decreto Supremo N° 009-98-TR, los cuales constituyen actos de liberalidad y que conforme al principio de causalidad no son deducibles, y por exceso de depreciación de activo fijo, los que al encontrarse arreglados a ley, fueron mantenidos.
- Determinó los pagos a cuenta enero y febrero de 2011, considerando la incidencia del impuesto y menor saldo a favor determinado del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, contenido en la Resolución de Determinación N° y aun cuando dicho valor se encuentra impugnado, ello no suspende la ejecución del acto impugnado, y en el caso de los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011 estos fueron emitidos en cero en base a las declaraciones rectificadorias presentadas por la recurrente, por lo que al no haber presentado argumentos al respecto fueron mantenidos.

Que en el presente caso, mediante Carta de Presentación N° 130011392580-01-SUNAT y Requerimiento N° notificados el 22 de enero de 2013 (fojas 1324 a 1326 y 1501 a 1503), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, y como resultado emitió las siguientes resoluciones:

- Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta de 2011 (fojas 1672 a 1729), por los reparos: a) Montos pagados por conceptos de participación de utilidades efectuadas sin seguir los procedimientos establecidos en los Decretos Legislativos N° 677 y 892 y Decreto Supremo N° 009-98-TR, los cuales constituyen actos de liberalidad y que conforme al principio de causalidad no son deducibles, y b) Exceso de depreciación de activo fijo¹.
- Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011 (fojas 1730 a 1743).
- Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto a la Renta de 2011 y sus pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 (fojas 1744 a 1749).

Que de lo expuesto se tiene que la materia controvertida en el presente caso consiste en determinar si los reparos formulados se encuentran conformes a ley.

Que previamente al análisis de la materia controvertida, corresponde emitir pronunciamiento con relación a la nulidad invocada respecto de la resolución apelada, alegada por la recurrente.

NULIDAD

Que el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N°

¹ También reparó la duplicidad de adición de gastos no devengados (foja 1726), sin embargo este no fue controvertido por la recurrente, según señala la Administración en la apelada (foja 1803), lo que no ha sido contradicho por la recurrente en esta instancia.



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

133-2013-EF, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el numeral 2 del artículo 109 del referido código, dispone que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que asimismo, el artículo 129 del citado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, siendo en caso contrario, de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.

Que el artículo 150 del referido código tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421, establece en su último párrafo que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados; siendo que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que conforme con el artículo 3 de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que sobre el particular, debe indicarse que de la revisión de la resolución apelada (fojas 1799 a 1819), se aprecia que esta expone las razones fácticas, el análisis de los motivos por los cuales se mantienen los reparos efectuados durante el procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y el sustento legal del fallo emitido, esto es, expresa los fundamentos de hecho y de derecho que amparan su decisión, no advirtiéndose ninguna causal de nulidad en su emisión.

Que en el caso del reparo por participación de utilidades (fojas 1804 a 1813), se verifica que la Administración analizó todos los puntos controvertidos por la recurrente, merituó los medios probatorios presentados y analizó de forma conjunta tanto lo desarrollado en etapa de fiscalización como lo expuesto por la recurrente en instancia de reclamación, no evidenciándose ninguna contradicción en sus argumentos, asimismo respecto del reparo por exceso de depreciación de activos se observa que tanto en su escrito de reclamación como en el de apelación (fojas 1658 a 1666 y 1882 a 1889) remite sus



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

alegatos a lo expuesto en fiscalización no habiendo presentado mayores argumentos que desvirtúen el reparo formulado por la Administración, por lo que se encuentra arreglado a ley que en este extremo la Administración resuelve en función de lo expuesto y presentado en fiscalización.

Que atendiendo a lo anotado, cabe concluir que en la emisión de la resolución apelada no se verifica ninguna infracción al deber de motivación de los actos administrativos ni la ocurrencia de tal vicio de nulidad, por lo tanto, no resulta amparable la nulidad invocada por la recurrente, así mismo no resultan aplicables las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 0091-2005-PA.FJ.9, 2942005-PA, 5514-2005-PA, 02247-2011-PA/TC y las Resoluciones N° 17950-1-2012 y 619-4-2013, ya que no se ha verificado la falta de motivación, o del principio de verdad material o congruencia.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

- a) Montos pagados por conceptos de participación de utilidades efectuadas sin seguir los procedimientos establecidos en los D.Leg 677, D.Leg 892 y D.S. 009-98-TR, los cuales constituyen actos de liberalidad y que conforme al principio de causalidad no son deducibles

Que de acuerdo con los Anexos N° 2.1 y el Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0047027 (fojas 1672 a 1690 y 1726), la Administración reparó S/2 304 407,00, por concepto de pago de utilidades, por no cumplir con el principio de causalidad dispuesto por el artículo 37° del Texto Único de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que verificó de la documentación exhibida por la recurrente, que se trató de pagos que se efectuaron sin cumplir lo dispuesto por los Decretos Legislativos N° 677 y 892 y el Decreto Supremo N° 009-98TR, constituyendo de esta manera un acto de liberalidad cuya deducción se encuentra prohibida por el inciso d) del artículo 44° de dicha ley.

Que de conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del 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, en tanto la deducción no esté prohibida por ley; y el último párrafo de este artículo señala que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 06454-3-2016, entre otras, que el primer párrafo del artículo 37 antes citado recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe estar vinculado a la actividad que se desarolla, noción que debe analizarse atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, este Tribunal 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, para lo cual debe evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado

Que por otro lado, el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, establece en su artículo 2 que la participación se efectuaría mediante la distribución de un porcentaje de la renta neta anual antes de impuestos, el cual se distribuiría de la siguiente forma: a) 50% distribuido en función a los días real y efectivamente laborados por cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de días laborados por todos los trabajadores, y el resultado que se obtenga se multiplicará por el número de días laborados por cada trabajador; y b) 50% distribuido en proporción a las remuneraciones de cada trabajador, para lo cual se dividirá el monto entre la suma total de las remuneraciones de todos los trabajadores que correspondan al



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

ejercicio y el resultado obtenido se multiplicará por el total de las remuneraciones que corresponda a cada trabajador en el ejercicio, con el límite máximo de 18 remuneraciones mensuales vigentes del trabajador.

Que los artículos 7 y 10 de la citada norma precisan que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculada, y que la participación en las utilidades fijadas en dicho decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que por otro lado, el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 677 dispone que se encuentran excluidas de la participación en las utilidades, de acuerdo a su modalidad, las Cooperativas, las empresas autogestionarias, las sociedades civiles y en general todos aquellas que no excedan de 20 trabajadores.

Que por su parte el artículo 20 del Decreto Supremo N° 009-98-TR, Reglamento del Decreto Legislativo N° 892, precisó que para establecer si una empresa excede o no de 20 trabajadores, se sumará el número trabajadores que hubieran laborado para ella en cada mes del ejercicio correspondiente y el resultado se dividirá entre 12. Cuando en un mes varíe el número de trabajadores contratados por la empresa, se tomará en cuenta el número mayor.

Que agrega que para estos efectos, se considerará trabajador a aquellos que hubieran sido contratados directamente por la empresa, ya sea mediante contrato por tiempo indeterminado, sujeto a modalidad o a tiempo parcial.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades, ya sea que provengan de las asignaciones anuales o de cualquier otro beneficio otorgado en sustitución de las mismas.

Que el inciso v) del artículo 37 de la citada ley indica que los gastos o costos que constituyan para sus perceptoras rentas de segunda, cuarta o quinta categorías podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte, el literal d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la citada Ley.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 1396 y 1397), la Administración señala que de la información proporcionada en el Libro Diario observa que ha contabilizado en la Cuenta 622 Otras remuneraciones, la cual fue declarada en el Balance de Comprobación del ejercicio 2011 (PDT 670 N° 750187543) por S/1 550 740,00, dicha información fue comparada con el PDT 601 N° 753802543 de junio de 2011, agregando que la recurrente no presentó PDT 601 por los períodos enero a mayo y de julio a diciembre 2011. En el PDT 601 de junio de 2011 la base del cálculo declarado tiene como concepto renta de quinta categoría la suma de S/1 087 692,28, por el cual ha pagado el impuesto a la renta de quinta categoría por S/466 464,00, cuyo detalle se encuentra en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (foja 1390), agregando que declara el concepto participación en las utilidades con base al cálculo S/0,00, por lo que solicitó sustentar documentariamente la entrega de gastos al personal.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 del resultado del requerimiento (fojas 1360 a 1377) la Administración dio cuenta que la recurrente presentó, entre otros, el detalle de los gastos contabilizados en la Cuenta 622001 -Otras remuneraciones, asientos de provisión y extorno realizados por participación de utilidades en los ejercicios 2010 y 2011, cálculo de participación de utilidades pagadas así como constancia de



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

presentación del PDT 601 y Boleta de Pago 662 en los que consta el pago del Impuesto a la Renta efectuado, acuerdos de Transacción y anexos respectivos, demandas interpuestas por pago de utilidades, sentencias y consultas del estado del expediente.

Que como resultado del análisis de la documentación presentada la Administración concluyó que en el ejercicio 2011, la recurrente pagó a 88 personas, el importe S/2 304 407,00 por concepto de participación de utilidades correspondientes a los ejercicios 2003 a 2008 según el detalle que se expone en el Anexo 02 adjunto a dicho resultado (fojas 1347 y 1348), asimismo según la información consignada en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta presentadas por la recurrente de dichos ejercicios, verifica que no declaró participación de utilidades, no obstante, la Administración señaló que la recurrente calculó el monto de S/2 304 407,00 consolidando los resultados de los ejercicios 1998 a 2008 de las empresas del grupo _____ y en su caso de los ejercicios 2001 a 2008, de acuerdo al detalle señalado en su anexo adjunto (foja 1374).

Que señaló que la recurrente por los años que supuestamente pagó utilidades, estas no fueron declaradas, no explicó el motivo por el cual no pagó o provisionó participación de utilidades en los años que correspondió el citado beneficio, no detalló los nombres y apellidos de las personas beneficiadas con dicho pago, ni presentó Libro de Planillas con la anotación de los 88 trabajadores, días laborados y remuneraciones percibidas por los supuestos trabajadores beneficiados; y que si bien manifestó que dichos pagos correspondían a acuerdos de transacción, de su análisis se advertía que correspondían a la compensación de otros reclamos, requerimiento o deuda que pudiera existir contra las empresas Aguaytia _____, o contra empresas llamadas _____ y cualquiera de sus respectivas afiliadas y subsidiarias).

Que posteriormente mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° _____ (foja 1494), emitido en base al artículo 75º del Código Tributario, se puso en conocimiento de la recurrente el citado reparo a fin que presente sus observaciones debidamente sustentadas.

Que en el resultado del referido requerimiento (fojas 1442 a 1455) la Administración dio cuenta del escrito presentado el 13 de noviembre de 2013 (fojas 597 a 602), en el que se señala que en el ejercicio 2010 un ex trabajador demandó a las empresas del _____

a fin que en base al principio laboral de primacía de realidad se considere la participación de los trabajadores en la determinación de la renta neta de las empresas del _____ y no solo la renta neta obtenida en la empresa en la que formalmente se encontraba en planilla, en el mismo sentido en el año 2011 un grupo de ex trabajadores solicitan sus utilidades laborales correspondientes a los años 2000 a 2008, por lo que la recurrente señala que luego de verificar que por esos años los ex trabajadores habían sufrido constantes movilizaciones entre las diversas empresas del _____ por lo que en vista de que dichos trabajadores puedan obtener una sentencia judicial favorable, acordaron con dichos trabajadores la entrega por parte del _____ un importe denominado "monto compensatorio" que involucra cualquier deuda o reclamo que pudiera existir por concepto de utilidades legales laborales o de cualquier otra índole y por su parte los trabajadores se comprometían a dar por satisfecho cualquier reclamo o pretensión respecto de dichos conceptos.

Que en el referido resultado, se dejó constancia que la recurrente exhibió la siguiente documentación sustentatoria Libro de Planillas de _____ de mayo 2001 a diciembre 2005, formatos denominados "Ampliación de liquidación de beneficios sociales" firmados por las personas detalladas en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° _____, hojas denominadas "Cálculo de distribución de utilidades _____ en las que se observa datos referidos a días trabajados y remuneraciones percibidas y los Libros de Planillas v boletas de pago de remuneraciones correspondientes a las empresas _____.



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

Que del análisis del escrito y documentación presentada la Administración (fojas 1442 a 1452) concluyó que:

- Según el Libro de Planillas de la recurrente, fueron 32 los trabajadores que laboraron entre los ejercicios 2001 a 2005 tal como se detalla en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 0122130003033 (foja 1433), sin embargo según el Anexo N° 03 a dicho resultado (foja 1432) sólo 28 de esos 32 trabajadores recibieron el pago de utilidades por los ejercicios 2003 a 2008 (foja 1443) habiéndose pagado utilidades además a 60 personas que no eran sus trabajadores; siendo en total 88 el número de personas que fueron beneficiadas con el pago de utilidades en el referido período.
- De lo señalado en el Anexo 02 adjunto al Resultado del Requerimiento N° _____ (foja 1433) de la información del Libro de Planillas de los ejercicios 2001 a 2005, se observa que en ninguno de dichos ejercicios la recurrente contó con más de 20 trabajadores.
- De acuerdo con la información consignada en las declaraciones pago anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2003 a 2008, la recurrente no declaró participación de utilidades, agregando que en los ejercicios 2007 y 2008, la recurrente obtuvo pérdidas tributarias, no obstante pagó utilidades por dichos ejercicios (foja 1450).
- En cuanto al procedimiento de cálculo de los montos pagados por participación de utilidades, indicó que con la finalidad de atribuir la participación que le correspondería a cada trabajador, la recurrente no tuvo en cuenta la información sobre días efectivamente laborados y remuneración de cada uno de ellos en su planilla, pues de las hojas de cálculo exhibidas se aprecia que tomó en cuenta el consolidado de dichos conceptos de las empresas que conforman el grupo _____ como se aprecia en los Anexos N° 03, 04 y 05 adjuntos a dicho resultado (fojas 1421 a 1432 y 1449).
- Respecto de los acuerdos marco de transacción, así como las demandas presentadas (fojas 1444 a 1446), la Administración señaló que en el caso del importe entregado, estos eran considerados por la recurrente como un monto compensatorio, el cual incluía el pago de utilidades y cualquier otro concepto adicional, no pudiendo distinguir que conceptos correspondían al pago de utilidades, asimismo señaló que en dicho acuerdo se estableció que el ex trabajador iba a presentar una demanda y que la recurrente se allanaría con la finalidad de obtener una resolución de cosa juzgada.

Que en ese sentido, la Administración reparó S/2 304 407,00, debido a que dichos pagos considerados por la recurrente como participación de utilidades no se determinaban considerando lo señalado en el Decreto Legislativo N° 677, Decreto Legislativo N° 892 y Decreto Supremo N° 009-98-TR, por lo que las erogaciones efectuadas constituyan actos de liberalidad.

Que de lo expuesto, la materia de controversia se centra en establecer si el gasto por S/2 304 407,00 deducido de la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por concepto de participación de utilidades, cumple con el principio de causalidad para su deducción, o, corresponde a una liberalidad como lo sostiene la Administración.

Que de autos (fojas 1372 a 1375) se observa que la recurrente determinó el importe contabilizado en la Cuenta 622001-Bonificaciones varias, por provisiones de participación por S/2 304 407,00 de la siguiente manera:

Provisión ejercicio 2011	2 309 407,00
Extorno Provisión estimada 2010	-758 667,00
Deducción DJ Renta ejercicio 2011	758 667,00
Adición DJ Renta ejercicio 2011	<u>-5 000,00</u>
Total considerado como gasto	2 304 407,00

Que tal importe se determinó consolidando la Renta Neta Imponible obtenida en los ejercicios 2003 a 2008 de las empresas



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

como se detalla a continuación:

Concepto	Total				
Resultado de 1998 a 2008	S/251 973 241,00	S/53 569 298,00	S/16 705 109,00	S/4 116 503,00	S/326,364,151,00
Participación: 5%	S/12 598 662,00	S/2 678 465,00	S/835 255,00	S/205 825,00	S/16 318 208,00

Que de los S/16 318 208,00, se tomó como utilidades a pagar S/13 924 275,00, al cual se le agrega intereses por S/126 989,00, quedando un total de S/14 051 265,00, al cual se le dedujo el Impuesto a la Renta de quinta categoría de S/2 616 207,00, obteniendo un monto neto a pagar de S/11 435 058,00, el cual fue distribuido entre las empresas de la siguiente manera:

	Monto a pagar
S/8 231 370,00	S/2 304 407,00

S/716 614,00 |

S/182 666,00 |

S/11 435 058,00

Que en ese sentido, el importe pagado por S/2 304 407,00 corresponde al resultado neto que le correspondería pagar por utilidades a la recurrente dentro del Grupo , al respecto la recurrente manifiesta que dichos conceptos corresponden a acuerdos civiles entre el grupo económico y los ex trabajadores plasmados en los documentos denominados "Acuerdos marco de transacción", de la revisión de los mismos (fojas 477 a 485 y 490 a 518) se advierte en las cláusulas primera, segunda y tercera que el objeto de dichos acuerdos tienen como finalidad otorgar a los ex trabajadores un monto compensatorio que cubra el pago de la participación anual en las utilidades laborales que correspondan a las periodos laborados para dichas empresas y demás conceptos laborales que se puedan generar, con la finalidad de que los ex trabajadores puedan iniciar futuros cobros o acciones judiciales.

Que de la revisión de la información consignada en el Libro de Planillas de los ejercicios 2001 a 2005 (fojas 116 a 305), que en ninguno de dichos ejercicios la recurrente contó con más de 20 trabajadores, lo cual no ha sido desvirtuado por ella y se corrobora con lo manifestado en el escrito de 13 de noviembre de 2013 (foja 599) en el que señaló que debido a la estructura del en algunos períodos no contaba con planilla y en otros el número de trabajadores era menor a 20.

Que por otro lado, durante la fiscalización la Administración verificó que según el Libro de Planillas de la recurrente, fueron 32 los trabajadores que laboraron entre los ejercicios 2001 a 2005 tal como se detalla en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1433); sin embargo, según el Anexo N° 03 a dicho resultado (foja 1432) sólo 28 de esos 32 trabajadores recibieron el pago de utilidades por los ejercicios 2003 a 2008, habiéndose pagado utilidades a 60 personas más que no eran sus trabajadores; siendo en total 88 el número de personas que fueron beneficiadas con el pago de utilidades en el referido período, al respecto la recurrente señala (foja 599) que en efecto no tenía registrado en su planilla a dichos trabajadores ya que estos rotaban durante dichos períodos en las empresas que forman parte del grupo.

Que respecto de los 28 trabajadores que laboraron entre los años 2003 a 2005, señalados en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (foja 1433), la Administración no cuestiona el vínculo laboral entre la recurrente y dichos trabajadores o que no se les haya pagado las utilidades, sino que el importe pagado no cumplió con los supuestos señalados para la entrega de utilidades en las normas laborales, sin embargo el propio Decreto Legislativo N° 892 señala que el empleador puede otorgar conceptos de forma unilateral a sus trabajadores, ya sea por convenio individual o colectivos, los cuales mientras cumplan los requisitos para su causalidad serán deducibles, conceptos que si bien pueden ser calculados en función al procedimiento del pago de utilidades laborales, estos no están obligados a cumplir dicho procedimiento, ya que como se ha indicado son entregados de forma unilateral por los empleadores.

Que en el presente caso se observa que, la recurrente pactó con los ex trabajadores "Acuerdos marco de



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

transacción", con la finalidad de pagar utilidades y otros conceptos, para evitar que los ex trabajadores puedan realizar futuros cobros o acciones judiciales o extrajudiciales en contra de la recurrente, verificándose la existencia de una contraprestación recíproca entre las partes, por lo que dicho pago resultaba ser un gasto necesario para mantener su fuente y no constituye una liberalidad, cabe indicar que las demandas judiciales por parte de dichos ex trabajadores contra la recurrente eran formalidades que tenían que cumplir los ex trabajadores con la finalidad de cobrar el monto acordado.

Que en este sentido corresponde revocar este reparo, en el extremo de los 28 trabajadores, con la finalidad de que la Administración reliquide el importe reparado en función de los pagos y procedimientos acreditados por dichos trabajadores.

Que por otro lado respecto de los 60 trabajadores restantes, del análisis de la información que obra en autos no se evidencia la relación laboral de los supuestos trabajadores beneficiados con la recurrente, no habiendo presentado los contratos, pagos o cualquier información adicional que verifique el vínculo laboral que haya otorgado la entrega de utilidades a dichos trabajadores, ya que si bien la recurrente señala que estos estaban en la planilla de las empresas del grupo económico, tampoco presentó documentación que sustente dicha afirmación.

Que respecto de las demandas (fojas 424 a 427) y sentencias judiciales (fojas 398 a 408) presentadas, se observa que estas corresponden a demandas realizadas por algunos de los trabajadores para solicitar sus utilidades en cumplimiento del acuerdo marco de transacción, ya que en la cláusula tercera de dicho acuerdo se establece que para obtener el pago de utilidades los supuestos trabajadores tendrían que presentar una demanda judicial y luego de presentada el grupo económico, entre ellos, la recurrente se allanaría a la petición, en ese sentido las sentencias no acreditan una relación o vínculo laboral entre los supuestos trabajadores y la recurrente, y por tanto un mandato judicial como señala la recurrente, ya que por medio del allanamiento, hubo una aceptación directa por la recurrente de lo solicitado por los demandantes sin que se analice, el tema de fondo de la demanda.

Que en ese sentido, la recurrente no acreditó que el importe otorgado como utilidades a los supuestos trabajadores, haya sido con ocasión a un vínculo laboral, ya que no presentó documentación que acredite la relación laboral con los supuestos trabajadores beneficiados, no presentó información sobre los días y horas laboradas que permita verificar el cálculo del importe otorgado, asimismo en algunos ejercicios obtuvo pérdidas, no contaba con un número mínimo de trabajadores para la entrega de las utilidades laborales, siendo además que si hubieran sido entregados dichos conceptos por acuerdos colectivos con los trabajadores no acredita la relación laboral y el tiempo trabajado con cada uno de ellos, que aun en el caso que si hubiera acordado la entrega de utilidades como grupo, tal como señala la recurrente, esta debió acreditar el vínculo laboral y la forma en que se determinó el importe otorgado por cada empresa, lo que no hizo, por lo que en ese sentido no se acreditó la causalidad del importe otorgado, por lo expuesto corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe señalar que no resultan admisibles en esta instancia los informes legales presentados por la recurrente en apelación, por cuanto no cumplen los requisitos establecidos por el artículo 148° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, al tratarse de medios probatorios requeridos en primera instancia que no fueron presentados, siendo que el valor impugnado contiene deuda a pagar, por lo que la recurrente debía demostrar que la omisión a la presentación de tales medios probatorios no se generó por su causa o acreditar la cancelación o afianzamiento del monto impugnado, lo que no acreditó en el presente caso, no evidenciándose que dicho documento corresponda a doctrina² jurídica.

Que asimismo, respecto de las Resoluciones N° 719-2-99, 1275-2-2004, 4807-1-2006, 15254-3-2012, 22217-2-2012, 01932-5-2004, 00753-3-1999 y 03786-4-2007 y 00756-2-2000, estas establecen los conceptos de causalidad y el análisis de los gastos al personal por acuerdos contractuales, criterios no

²² El cual según la RAE es una opinión en las obras de juristas de reconocido prestigio. Véase en: <https://dej.rae.es/lema/doctrina>



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

aplicables al presente caso, ya que de lo expuesto no se estableció una relación contractual entre los supuestos beneficiarios y la recurrente.

b) Exceso de depreciación de activo fijo

Que de acuerdo con los Anexos N° 2.1 y el punto 5.2 del Anexo N° 5 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1701 a 1707 y 1726), la Administración reparó el exceso de depreciación de los bienes de activo fijo registrados en la Cuenta 333110 Maquinarias debido a que la recurrente utilizó tasas de depreciación mayores a las que le correspondía según lo establecido en el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 22° de su Reglamento.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que resultan deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría, las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes de la citada ley.

Que según el artículo 38 de la ley en mención, el desgaste o agotamiento que sufren los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en dicha ley, siendo que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el artículo 40 de dicha ley indica que los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas, distintos a los edificios y construcciones, se depreciarán aplicando sobre su valor el porcentaje que al efecto establezca el reglamento.

Que el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado mediante Decreto Supremo N° 194-99-EF, estableció los porcentajes anuales máximos de depreciación aplicables a los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría, a saber 25% para Ganado de trabajo y reproducción; redes de pesca, 20% para Vehículos de transporte terrestre (excepto ferrocarriles); hornos en general, 20% para Maquinaria y equipo utilizados por las actividades minera, petrolera y de construcción; excepto muebles, enseres y equipos de oficina, 25% para Equipos de procedimiento de datos, 10% para Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01/01/1991 y 10% para Otros bienes de activo fijo.

Que agrega la misma norma que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente. En ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado este, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que al respecto, mediante el punto 2 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (fojas 1398 y 1399), la Administración solicitó a la recurrente que sustente las diferencias existentes entre la información según el Balance de Comprobación (PDT 670 N° 750187543) y los saldos de las cuentas 333 Maquinarias y equipo de explotación, 338 Unidades por recibir, 339 Construcciones y obras en curso y 681 Depreciación, y la información declarada según detalle del movimiento de las cuentas 33 Inmuebles, maquinarias y equipo, y la cuenta 39 Depreciación acumulada.

Que en el resultado del señalado requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó en medio magnético, entre otros, Registro de Activos Fijos, detalle de los activos de su propiedad y de los activos fijos bajo la modalidad de arrendamiento financiero, determinación de la depreciación financiera y tributaria de activos fijos con el detalle de la contabilización correspondiente, así



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

como contratos de arrendamiento financiero y cronogramas de cuota.

Que de la revisión de dicha documentación, la Administración estableció que de acuerdo al detalle que se muestra en el Anexo N° 04 del resultado del referido requerimiento (fojas 1343 y 1344), siendo bienes consistentes en "Maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.91" le correspondía que sean depreciados con una tasa del 10%, estableciéndose un exceso de depreciación de S/1 040 752,00; del cual la recurrente reconoció en la etapa de fiscalización el importe de S/1 013 091,00 de acuerdo al siguiente detalle (fojas 1377 y 1378):

- S/765 787,00 fue adicionada a la declaración jurada anual como exceso de depreciación.
- S/247 304,00 corresponde al asiento de ajuste N° TMS0000001 registrado en su Libro Diario con cargo a la Cuenta 39 y abono a la Cuenta 75, siendo que los ingresos fueron incluidos dentro de los ingresos afectados al impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, se estableció un reparo por exceso de depreciación de S/27 661,00 no deducible de conformidad con el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 22° de su Reglamento.

Que posteriormente mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° (foja 1494), emitido en función del artículo 75° del Código Tributario, se puso en conocimiento de la recurrente el citado reparo a fin que presente sus observaciones debidamente sustentadas.

Que según el punto 2 del Anexo N° 1 del resultado del aludido requerimiento (fojas 1470 a 1476), mantuvo el reparo, indicando que la recurrente presentó un escrito de 13 de noviembre de 2013 en el que no se pronunció sobre la observación efectuada por el área acotadora sobre el exceso de depreciación (fojas 597 a 603).

Que en ese sentido, en vista de que se estableció un exceso de depreciación de S/1 040 752,00 de los bienes que se detallan en el Anexo N° 04 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1343 y 1344), los cuales constituyen bienes del activo fijo incluidos en el rubro "maquinaria y equipo adquirido a partir del 01.01.1991", debiendo ser depreciados anualmente con la tasa de 10% y no con las mayores tasas aplicadas por la recurrente, habiendo aceptado la recurrente el importe de S/1 013 091,00, quedando una diferencia de S/27 661,00, materia del reparo, diferencia por la cual la recurrente no ha presentado escrito o documentación que la sustente, no obstante haber sido requerida a efecto de sustentar la observación realizada, el que de acuerdo con lo expuesto se encuentra arreglado a ley, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que de acuerdo con el Anexo 1 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 1742, 1743, 1730 y 1731), la Administración reparó la determinación de los coeficientes para el cálculo de los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero de 2011.

Que al respecto el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los sistemas establecidos en los incisos a) y b) del mencionado artículo.

Que en el caso del inciso a) del citado artículo 85°, fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente

M X

J 13 V



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, precisándose que, en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) del anotado artículo.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 85º bajo comentario dispone que los contribuyentes que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, así como también deberán acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, cabe señalar que la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 contenida en la Resolución de Determinación N° ¹ valor que estableció como consecuencia de los reparos efectuados un impuesto calculado de S/4 944 344,00 y un saldo a favor de S/1 578 533,00³ (fojas 1482 y 1803/reverso) en función del cual estableció un coeficiente de 0,0257 (foja 1802) para calcular los mencionados pagos a cuenta.

Que sin perjuicio de lo indicado, en la apelada se da cuenta que la Resolución de Determinación N° ¹ girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, fue reclamada por la recurrente, declarándose fundado en parte el recurso mediante Resolución de Intendencia N° ⁴ de 29 de agosto de 2012, contra la cual la recurrente interpuso recurso de apelación que actualmente se encuentra pendiente de resolver por este Tribunal con el Expediente N° 16472-2012⁴.

Que en ese sentido, teniendo en cuenta que el impuesto y saldo a favor determinados a través de la Resolución de Determinación N° ¹ sobre cuyas bases fue calculado el coeficiente de los pagos a cuenta materia de autos, es materia de procedimiento contencioso que se encuentra pendiente de resolución ante este Tribunal, corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración esté a lo que se resuelva en forma definitiva en dichos procedimientos y emita un nuevo pronunciamiento sobre los coeficientes de los pagos a cuenta en referencia.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente referido a que el valor girado por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 fue oportunamente impugnado y, por tanto, no gozaba de eficacia y ejecutoriedad para efecto de modificar los coeficientes de los pagos a cuenta materia de autos, cabe señalar que el artículo 9º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444⁵, establece que todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, en tanto que, según el artículo 203º de la misma ley, los actos administrativos tendrán carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo conforme a ley; en ese sentido, en tanto un acto administrativo que contenga la determinación de la obligación tributaria de la Administración no haya sido dejado sin efecto por ella misma, este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la propia Administración para emitir pronunciamiento sobre otras obligaciones tributarias vinculadas con aquélla, lo que no vulnera el derecho de defensa ni el debido procedimiento, por lo que no resulta atendible el cuestionamiento de la recurrente.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que efectuó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta conforme con las normas vigentes y dentro del plazo establecido, por lo que no corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones como consecuencia de la posterior modificación de los coeficientes efectuada en la fiscalización, resultando aplicable el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, corresponde señalar que mediante Resolución N° 05359-3-2017, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017, este Tribunal estableció como

³ Dicho valor se determinó en función de la Resolución de Intendencia N° 0150140010446, resolución que resolvió la reclamación contra la resolución de determinación emitida por el ejercicio 2009 (foja 1803/reverso).

⁴ Lo que se verifica del Sistema de Información del Tribunal Fiscal (SITFIS).

⁵ Ley recogida actualmente en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

criterio que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, que: "Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración".

Que el mencionado criterio se sustentó, entre otros fundamentos, en los siguientes:

... los anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta constituyen obligaciones tributarias distintas pero vinculadas con la obligación tributaria sustantiva que se devengará al final del período, siendo independientes de su determinación anual, pues su cumplimiento debe ser anterior y se produce aun cuando finalmente en dicha determinación anual el tributo a pagar sea menor o incluso no exista renta imponible, lo que se evidencia por el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios de conformidad con lo establecido por los artículos 33º y 34º del Código Tributario, desde la fecha de su vencimiento y no desde la fecha de la obligación principal.

... si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo (ingresos netos del mes) o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, que sirvió de base para determinar el sistema o coeficiente a utilizar, ello evidencia que cuando éstos se determinaron y declararon, no se utilizó información veraz y por tanto, no se determinó dicha base correctamente y/o no se usó el coeficiente (o el sistema, según sea el caso) que correspondía, infringiéndose las obligaciones de determinar y declarar correctamente, lo que no queda desvirtuado por el vencimiento o determinación de la obligación principal sustantiva y que en adelante los pagos a cuenta se conviertan en créditos aplicables contra dicha obligación.

... es importante destacar las consecuencias que se derivarían de una interpretación conforme con la cual, cualquier modificación en cuanto a la base del pago a cuenta⁶ (ingresos netos del mes) o relacionada con el coeficiente o sistema a utilizar, debido a la presentación de una declaración jurada rectificatoria o a la modificación de lo determinado por el deudor tributario por parte de la Administración⁷ mediante una verificación o fiscalización, tendría incidencia jurídica únicamente hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

Al respecto, en cuanto a la presentación de declaraciones rectificadorias por parte de los deudores tributarios⁸, éstas solamente traerían consecuencias en cuanto a la generación de intereses moratorios y a la imposición de sanciones si son presentadas antes del vencimiento o determinación de la obligación principal. Por consiguiente, se evitarían dichas consecuencias si se espera a que dicho plazo venza para hacer cualquier corrección a la información incorrectamente declarada. De otro lado, las labores de verificación o fiscalización de la Administración Tributaria posteriores a dicho momento carecerían de relevancia puesto que no tendrían un efecto real.

... se considera que ello no es concordante con lo señalado acerca del artículo 34º del Código Tributario⁹ y con la interpretación de este Tribunal respecto de los deberes de declarar y determinar conforme a ley, consignándose datos que son fieles a la realidad. Asimismo, ello no sería concordante con lo indicado por el numeral 1) del artículo 178º, que tipifica como infracción, entre otras conductas, aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los

⁶ Por ejemplo, mediante la presentación de una declaración rectificatoria referida a la declaración mensual o por verificación o fiscalización por parte de la Administración.

⁷ Sobre base cierta.

⁸ Ya sea para modificar la base de cálculo (ingresos netos del mes) o que modifiquen los datos consignados en las declaraciones juradas anuales de los ejercicios previos, lo que tiene incidencia en el sistema o coeficiente a ser utilizado.

⁹ Del que se aprecia que conforme con el ordenamiento, no ingresar al fisco los montos debidos por concepto de pagos a cuenta ocasiona un perjuicio que es resarcido con el pago de intereses moratorios, los que constituyen una nueva base de cálculo a partir del vencimiento o de la determinación de la obligación principal.



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos, siendo que en el supuesto analizado, se evidencia que al presentar la declaración jurada que luego es rectificada o modificada por la Administración, no se consignaron datos correctos.

Por lo expuesto, se concluye que corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

Que cabe señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que por otro lado, respecto de las Resoluciones de Determinación N°

giradas por los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2011 (fojas 1732 a 1741), la Administración en la apelada da cuenta que estas fueron emitidas con monto cero, ya que se determinaron en función a lo declarado por la recurrente (foja 1813) por lo que al no haber controversia al respecto y al no haber contradicho la recurrente este extremo, corresponde mantener la determinación por dichos períodos y confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, aplicable al caso de autos, señala que 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 según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 13829-3-2009 y 12224-4-2011, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1744 y 1745) fue girada por infracción del numeral 1 del artículo 178º y se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, siendo que de los reparos controvertidos, fue levantado el pago de utilidades en el extremo de los 28 trabajadores y mantenidos los otros, según el análisis precedente, por lo que, en congruencia con ello, procede emitir similar pronunciamiento.

Que las Resoluciones de Multa N° (fojas 1746 a 1749) fueron giradas por la infracción del numeral 1 del artículo 178º y se encuentran vinculadas a la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2011, respecto de los cuales se ha dispuesto en la presente resolución que la Administración establezca el coeficiente aplicable teniendo en cuenta lo que este Tribunal resuelva en el Expediente N° 16472-2012, por lo que, en congruencia con ello, procede revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide las precitadas multas, según lo que se determine en dicho procedimiento.

Que con relación a que la infracción materia de análisis no se configuró por cuanto no está acreditado el



Tribunal Fiscal

Nº 06856-1-2019

dolo o intención, cabe señalar que el artículo 165° del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia de dolo o intención no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras.

Que sobre la alegada nulidad de las multas por no haberse seguido el procedimiento sancionador regulado en el artículo 234° de la Ley del Procedimiento Administrativo General¹⁰, cabe indicar que las infracciones y sanciones en materia tributaria se encuentran reguladas expresamente por el Código Tributario y demás normas tributarias sobre la materia, siendo aplicable únicamente la Ley del Procedimiento Administrativo General en forma supletoria, tal como lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, de modo que lo alegado en este extremo no resulta amparable.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 1968).

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

RESUELVE:

RE VOCAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de enero de 2015, en el extremo del re paro por montos pagados por concepto de participación de utilidades a 28 trabajadores, modificación de coeficientes de los pagos a cuenta de enero y febrero de 2011 y el cálculo de las Resoluciones de Multa N° debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, y CONFIRMARLA en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
MN/HV/DV/rmh.

¹⁰ Actualmente recogido en el artículo 254° del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.