



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

EXPEDIENTE N° : 11220-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de noviembre de 2021

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de junio de 2018, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2011 y retención del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011, y las Resoluciones de Multa N° _____ giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que corresponde su acogimiento a la exoneración prevista en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, al tratarse de una asociación sin fines de lucro dedicada a la educación, habiendo adoptado tal forma jurídica luego de acogerse al procedimiento de adecuación regulado en la Tercera Disposición Transitoria del Decreto Legislativo N° 882, que concluyó en el año 2002.

Que indica que tal condición de asociación fue informada recién en 2015 y reconocida en el Registro Único de Contribuyentes, lo que ameritó el inicio del trámite de su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, ante lo cual la Administración le objetó el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que demuestra que no le era cuestionada su condición de asociación para efectos de la exoneración.

Que alega que al estar acogida a la exoneración prevista en la norma citada, no le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6 de la Ley N° 23733 (Ley Universitaria) a los que se remite el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que refiere que la Ley del Impuesto a la Renta vigente en el ejercicio acotado permitía a las universidades privadas acogerse a la exoneración del Impuesto a la Renta a través de los incisos b) y m) del artículo 19 y de ningún modo les era aplicable únicamente este último inciso, destacando que lo indicado fue reconocido en el Informe N° _____ de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT.

Que agrega que fue mediante el Resultado del Requerimiento N° _____ y no con la resolución de determinación que se le declaró la pérdida de la exoneración del Impuesto a la Renta, lo que considera que no es el instrumento legal idóneo, puesto que no es su finalidad según el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, además que no es un acto impugnable, por lo que se ha infringido el principio del debido procedimiento y el ejercicio de su derecho de defensa, debiendo aplicarse el artículo II del Título Preliminar y la Tercera y Quinta Disposiciones Complementarias y Finales de la Ley del Procedimiento Administrativo General, a fin de establecer la nulidad de los actos administrativos.

Que considera que el reparo por exceso al valor de mercado de remuneraciones y bonificaciones no es sustento para desconocer la exoneración del Impuesto a la Renta, ya que en el ejercicio acotado ello solo

¹ Actualmente UNIVERSIDAD INCA GARCILASO DE LA VEGA ASOCIACION CIVIL EN LIQUIDACIÓN.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

se sustenta en que existe una distribución directa o indirecta de las rentas entre los asociados o que en caso de disolución de la asociación se destine a otras entidades con fines distintos.

Que afirma sobre el reparo por bonificaciones por identidad institucional que se trataron de pagos a extrabajadores que tienen su origen en el trabajo personal, por lo que no constituyen un uso indebido de rentas ni una distribución indirecta de ellas, ya que los extrabajadores no tienen la condición de asociados, siendo indiferente que uno de ellos sea padre de dos de los asociados.

Que manifiesta que el reparo por subsidio por maternidad no corresponde a un acto de liberalidad, toda vez que el hecho de no haber obtenido en su oportunidad la devolución del indicado subsidio por parte de ESSALUD obedeció a un acto de negligencia del jefe de la Oficina de Recursos Humanos, quien en mérito a una transacción extrajudicial se comprometió a cancelar el íntegro de dicho subsidio no recuperado a través de descuentos mensuales de sus haberes, por lo que no cabe considerar tal concepto como una distribución directa o indirecta de rentas.

Que menciona que presentó documentación que acredita el servicio del proveedor Servicios Generales como el Informe el documento C. N° propuesta comercial del proveedor, contrato de servicio, la Carta N° documento de conformidad de trabajo, factura, comprobante de retención, estado de cuenta, orden de pago y voucher contable. Agrega que no tiene restricción legal para que sus funcionarios autoricen de manera verbal servicios adicionales a los previamente requeridos (como es la reparación de sillas además de mesas) y que estimó conveniente mantener las mesas y sillas, aun cuando su reparación haya demandado lo que costó dicho mobiliario. Además, considera que la falta de fehaciencia del servicio no determina que el gasto incurrido haya supuesto una distribución de rentas.

Que aduce con relación al servicio del proveedor I que no cabe el cuestionamiento referido a que los cheques utilizados para el pago no contenían el sello de «no negociable», ya que estos documentos son entregados por el banco en lotes de mil cheques.

Que arguye que durante la fiscalización entregó la documentación relacionada con el servicio de vigilancia, como la relación del personal que prestó el servicio, los estados de cuenta, los comprobantes de pago (recibos por honorarios), contratos de locación de servicios, entre otra documentación que acredita en forma fehaciente la prestación del servicio.

Que considera que no se ha sustentado debida y suficientemente los argumentos de hecho y de derecho de los reparos efectuados y reitera que mediante el Resultado del Requerimiento N° se estableció la pérdida de la exoneración del Impuesto a la Renta, habiéndosele solicitado información para formular los reparos, sin que previamente hubiera podido impugnar dicha pérdida de la exoneración, lo que infringió el principio del debido procedimiento y su derecho de defensa. Agrega que en la resolución de determinación se indicó que fueron declarados nulos los Requerimientos N° a pesar que ello no fue así, lo que determina la errada motivación del valor impugnado que acarrea su nulidad. Alega que todos los resultados de los requerimientos adolecen de nulidad, pues fueron suscritos por , quien carecía de facultades para firmar dichos documentos.

Que mediante escrito ampliatorio de 7 de setiembre de 2018 refiere que la Administración debió suspender la ejecución de la Resolución de Intendencia N° que declaró la nulidad de los valores anteriores, en tanto no se resolviera la apelación contra dicha resolución, ya que lo contrario involucraba daños irreparables como es la determinación de deuda tributaria susceptible de cobranza, a pesar que aún estaba en discusión su acogimiento a la exoneración del Impuesto a la Renta y que le era aplicable el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que es falaz lo indicado por la apelada en el sentido que no fueron precisados los documentos que no habrían sido valorados, ya que estos son los documentos presentados durante la fiscalización, así como los proporcionados con motivo de su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, destacando que la Resolución de Intendencia N° dejó constancia que no se evaluaron los argumentos formulados ni valorado la documentación presentada, como en el presente caso.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Que reitera que la declaración de la pérdida de la exoneración a través de un resultado del requerimiento, como ocurrió en su caso, no es el instrumento legal idóneo para tal efecto, por lo que se ha vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa, debiendo aplicarse supletoriamente la Ley del Procedimiento Administrativo General para declarar la nulidad de dicho acto.

Que expone nuevamente los argumentos por los cuales considera que le corresponde la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta y cita el Informe N°

Que mediante escrito de alegatos reitera los fundamentos por los cuales considera que se encuentra exonerada del pago del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente es una universidad que se constituyó como una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, orientados a la educación y que se condicen con la Ley Universitaria, por lo que su acogimiento a la exoneración al pago del Impuesto a la Renta estaba regulado por el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, que exige el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6 de la Ley Universitaria.

Que afirma que la recurrente no cumplió los mencionados requisitos, como es que los excedentes sean invertidos en favor de la institución y en becas de estudio, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizados por ellos, directa o indirectamente, ya que durante la fiscalización verificó las siguientes situaciones: i) remuneraciones y bonificaciones excesivas otorgadas a 8 trabajadores con parentesco y afinidad al rector, ii) desembolsos por servicios de vigilancia por efectivos policiales no acreditados, iii) pagos a autoridades por cuidados de exámenes de admisión no acreditados, iv) subvenciones otorgadas a 3 extrabajadores a título de liberalidad, v) pago de subsidio por maternidad a una trabajadora que constituyó un acto de liberalidad, vi) bonificaciones por concepto de identidad institucional otorgadas a asociados y vii) desembolsos por servicios de mantenimiento de mobiliario no acreditados.

Que indica que las situaciones descritas determinaron que la recurrente no se encuentre exonerada al pago del Impuesto a la Renta conforme al inciso m) del artículo 19 de la ley, norma que le resulta aplicable dada su condición de universidad particular constituida según el artículo 6 de la Ley Universitaria, conclusión que no se ve enervada por el hecho que posteriormente la recurrente se hubiera adecuado al Decreto Legislativo N° 882, adoptando la forma jurídica de asociación civil, deviniendo en improcedente el alegado acogimiento a la exoneración según el inciso b) del anotado artículo 19, sin perjuicio de lo cual las situaciones antes descritas también determinan el incumplimiento de lo dispuesto por esta última norma.

Que agrega que reparó los siguientes gastos para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta: i) exceso del valor de mercado de remuneraciones del rector de recurrente, el que además se encuentra sujeto a la retención del Impuesto a la Renta del 4,1%, ii) subvenciones otorgadas a 3 trabajadores a título de liberalidad, iii) subsidio por maternidad otorgado a una trabajadora que califica como un acto de liberalidad, iv) servicios de los proveedores , cuya fehaciencia no fue acreditada, v) servicios de vigilancia brindados por efectivos policiales, cuya fehaciencia no fue acreditada, vi) otros gastos no fehacientes y vii) servicios no devengados en el ejercicio acotado.

Que menciona que los valores impugnados se emitieron como consecuencia de la declaración de nulidad de los valores anteriores efectuada por la Resolución de Intendencia N° acto cuya eficacia no es suspendida por su posterior apelación por la recurrente, la cual fue confirmada mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03744-3-2018; que los valores impugnados están debidamente motivados en cuanto a la pérdida de la exoneración al pago del Impuesto a la Renta; que el Resultado del Requerimiento N° no es el acto con el cual declaró formalmente la pérdida de la exoneración, sino la resolución de determinación, como acto que culmina la fiscalización y establece la determinación de la obligación tributaria, frente al cual la recurrente puede hacer uso de los medios impugnatorios que le permite la ley; y que los resultados de los requerimientos fueron debidamente notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, no siendo necesario un poder o facultad especial de la persona que recibió tales documentos.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 7 de marzo de 2014 (fojas 17991, 17995 y 17996), 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 del ejercicio 2011, emitiéndose además los Requerimientos N°

concluyéndose la fiscalización con la emisión y notificación de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, retención del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2011 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 19189 a 19294).

Que la recurrente interpuso reclamación contra los precitados valores (en adelante, los valores anteriores), los cuales fueron declarados nulos por la Resolución de Intendencia N° de 14 de octubre de 2016 (fojas 19331 a 19346). A título informativo, se menciona que dicha declaración de nulidad se sustentó en que la instancia de reclamación apreció que el Resultado del Requerimiento N° y los Requerimientos N° y sus resultados no se encontraban debidamente motivados, lo que afectaba la validez de los valores anteriores.

Que debido a la declaración de nulidad, la Administración prosiguió con el procedimiento de fiscalización, para lo cual emitió un nuevo Resultado del Requerimiento N° y adicionalmente los Requerimientos N° este último al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 20264 a 20266, 20278 a 20291 y 20339 a 20385).

Que luego de vencidos los plazos concedidos y comunicados los resultados de los requerimientos cursados, la Administración culminó el procedimiento de fiscalización con la emisión y notificación a la recurrente de las Resoluciones de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° siendo estos los valores impugnados en autos (fojas 20588 a 20789).

Que el asunto materia de controversia en el presente caso consiste en establecer si los valores impugnados en autos se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° 2011

IMPUESTO A LA RENTA DEL EJERCICIO

Que según se aprecia de los Anexos a la Resolución de Determinación N° (fojas 20594 a 20744), la Administración formuló los siguientes reparos que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 de cargo de la recurrente: 1) Pérdida de la exoneración del Impuesto a la Renta por incumplimiento de los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, 2) Exceso del valor de mercado en remuneraciones, 3) Gastos por subvención de extrabajadores no aceptados por tratarse de actos de liberalidad, 4) Gastos por subsidio de maternidad no aceptados por tratarse de actos de liberalidad, 5) Gastos no fehacientes provenientes de las operaciones con los proveedores , 6) Gastos por servicios de vigilancia no fehacientes, 7) Gastos no devengados en el ejercicio 2011, y 8) Gastos no fehacientes.

1. Pérdida de la exoneración del Impuesto a la Renta por incumplimiento de los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta

Que según se desarrolla en el punto 1 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20624 a 20741), la Administración estableció que la recurrente no cumplió los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de encontrarse exonerada del pago del citado impuesto en el ejercicio 2011, norma que la recurrente considera que no es aplicable en su caso sino el inciso b) del mencionado artículo.

Que el primer párrafo del artículo 19 de la Constitución Política del Perú de 1993 establece que las



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. El cuarto párrafo del mismo artículo dispone que para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Decreto Legislativo N° 882, publicado el 9 de noviembre de 1996, se aprobó la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, que en su artículo 1 dispuso que sus normas se aplican a todas las instituciones educativas particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

Que el artículo 4 del citado decreto legislativo prevé que las instituciones educativas particulares deberán organizarse jurídicamente bajo cualquiera de las formas previstas en el derecho común y en el régimen societario, incluyendo las de asociación civil, fundación, cooperativa, empresa individual de responsabilidad limitada y empresa unipersonal.

Que los artículos 11 y 12 del mismo decreto legislativo señalan que las instituciones educativas particulares se regirán por las normas del régimen general del Impuesto a la Renta y que para efectos de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19 de la Constitución Política del Perú la utilidad obtenida por las instituciones educativas particulares será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por estas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta. A fin de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente se aplicarán las normas generales del referido impuesto.

Que la Tercera Disposición Transitoria del referido Decreto Legislativo N° 882, modificada por la Ley N° 27278², señala que podrán adecuarse a lo dispuesto en tal decreto legislativo las universidades particulares que cuenten con autorización de funcionamiento provisional otorgado de conformidad con la Ley N° 26439 (Ley del CONAFU), a solicitud de su promotora, así como las demás universidades, siempre que lo acuerde su asamblea universitaria y cumpla con los requisitos señalados en el reglamento. Agrega que las solicitudes de adecuación se presentarán ante el CONAFU, que establecerá en cada caso, y en un plazo no mayor de 120 días hábiles contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud, los procedimientos correspondientes. Mientras no se culmine el proceso de adecuación, dichas universidades se regirán por las Leyes N° 23384 Ley General de Educación; 23733, Ley Universitaria; y 26439, Ley del CONAFU. Culminado el proceso de adecuación, las universidades que cuenten con autorización provisional se someterán a lo dispuesto en los incisos c) y d) del artículo 2 de la Ley N° 26439.

Que de otro lado, según el inciso i) del artículo 28 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, son rentas de tercera categoría las obtenidas por las instituciones educativas particulares.

Que por su parte, el inciso m) del mismo artículo 19 de la mencionada ley, incorporado por el antes citado Decreto Legislativo N° 882, señala que están exoneradas del Impuesto a la Renta hasta el 31 de diciembre de 2011³ las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6 de la Ley N° 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

Que el artículo 6 de la referida Ley N° 23733⁴, Ley Universitaria, señalaba que las universidades son públicas o privadas, según se creen por iniciativa del Estado o de particulares, siendo las primeras personas jurídicas de derecho público interno y las segundas personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, disponiendo que el excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, tratándose de universidades privadas, lo invierten en favor de la institución y en becas para estudios, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, directa ni indirectamente, agregando que los bienes de

² Publicada el 4 de junio de 2000.

³ Fecha establecida según la Ley N° 29308.

⁴ Publicada el 17 de diciembre de 1983.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

las universidades que pongan fin a su actividad serán adjudicados a otras universidades para que continúen cumpliendo la misma finalidad educativa.

Que en el caso de autos, se tiene que mediante Decreto Supremo N° 74 de 21 de diciembre de 1964 (foja 16615) se autorizó el funcionamiento de la Universidad Pedagógica Particular «Inca Garcilaso de la Vega», con carácter de universidad particular, siendo reconocida como Universidad Inca Garcilaso de la Vega por el numeral 24 del artículo 97 de la Ley N° 23733, Ley Universitaria, publicada el 17 de diciembre de 1983.

Que mediante sesión de la asamblea estatutaria de 16 de mayo de 1984 se ratificó el nombre de la universidad y mediante sesión del consejo universitario de 26 de junio de 1990 se aprobó el estatuto a la Ley N° 23733, quedando instituida como una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro (foja 16612).

Que por Resolución N° 224-2001-CONAFU de 7 de noviembre de 2001, la CONAFU declaró procedente la solicitud presentada por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega para adecuarse a la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación aprobada por el Decreto Legislativo N° 882.

Que a través de la Resolución N° 090-2002-CONAFU de 16 de abril de 2002⁵, la CONAFU declaró concluido el proceso de adecuación de la Universidad Inca Garcilaso de la Vega al Decreto Legislativo N° 882 y aprobó el nuevo modelo institucional adoptado por dicha universidad organizada como asociación civil, disponiendo la inscripción del estatuto social y el reglamento general de la universidad en el registro de personas jurídicas.

Que los instrumentos aludidos fueron inscritos el 4 de junio de 2002 en el Asiento A 00017 de la Partida N° 11004655 del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral de Lima y Callao (fojas 16591 y 16592).

Que de los hechos expuestos se tiene que la recurrente es una universidad privada o particular que fue constituida como una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, esto es, bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6 de la Ley N° 23733, por lo que para efectos de su acogimiento a la exoneración del pago al Impuesto a la Renta se encuentra bajo los alcances del inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que atendiendo a su especialidad resulta aplicable a las universidades privadas o particulares, como lo es la recurrente, siendo que en el ejercicio acotado mantenía dicha condición, la que no perdió con motivo de su posterior adecuación al Decreto Legislativo N° 882 como una asociación civil, por lo que no corresponde el análisis de la mencionada exoneración según lo dispuesto por el inciso b) del citado artículo 19⁶, como pretende la recurrente.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que su condición de asociación fue informada en el año 2015 y reconocida en el RUC, lo que ameritó el inicio del trámite de inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, ante lo cual la Administración le objetó el cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que demuestra que no le fue cuestionada su condición de asociación para efectos de la exoneración del impuesto, cabe señalar que en el presente caso la Administración no ha desconocido la condición de asociación de la recurrente para concluir que no estaba exonerada del pago del Impuesto a la Renta en el ejercicio acotado, sino que en atención a su condición de universidad particular que se había constituido bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6 de la Ley N° 23733, estableció que su acogimiento a la exoneración debía analizarse bajo los alcances del inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe agregar que si bien se aprecia que mediante la Resolución de Intendencia N° 4 de julio de 2016 (fojas 20212 a 20214) se declaró procedente la solicitud de inscripción de la recurrente

⁵ Publicada el 19 de abril de 2002.

⁶ Al respecto, el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, según texto modificado por el Decreto Legislativo N° 970, vigente en el ejercicio acotado, señala que están exonerados del Impuesto a la Renta las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en dicho inciso.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, luego de la evaluación del cumplimiento de los requisitos previstos en el inciso b) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, ello fue sin perjuicio del ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración contemplada en el artículo 62 del Código Tributario⁷, lo que así ha sucedido con el procedimiento de fiscalización materia de autos y que concluyó con la resolución de determinación impugnada.

Que acerca que no corresponde la acreditación del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6 de la Ley N° 23733, cabe señalar que ello no resulta amparable, en la medida que se ha establecido que el análisis del acogimiento de la recurrente a la exoneración al pago del Impuesto a la Renta debe hacerse bajo los alcances de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a que las universidades privadas podían acogerse en el ejercicio acotado bajo cualquiera de los incisos b) y m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta y que debe tenerse en cuenta que en los Informes N° de la Intendencia Nacional Jurídica de la

SUNAT no se descarta la aplicación del primero de dichos incisos para las universidades privadas, cabe reiterar que el inciso m) del referido artículo 19 es la norma que por su especialidad resulta aplicable a las universidades privadas —como la recurrente— para efectos de acogimiento a la exoneración al pago del Impuesto a la Renta, debiendo agregarse que las opiniones expresadas en los informes de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT no son vinculantes para este Tribunal.

Que ahora bien, como se mencionó, el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que están exoneradas de dicho impuesto hasta el 31 de diciembre de 2011 las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6 de la Ley N° 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

Que cabe señalar que según el último párrafo del citado artículo 19, incorporado por el Decreto Legislativo N° 882, la verificación del incumplimiento de alguno de los requisitos para el goce de la exoneración establecidos en los incisos a), b) y m) del mencionado artículo dará lugar a presumir, sin admitir prueba en contrario, que la totalidad de las rentas percibidas por las entidades contempladas en los referidos incisos, han estado gravadas con el Impuesto a la Renta por los ejercicios gravables no prescritos, siéndoles de aplicación las sanciones establecidas en el Código Tributario.

Que como también se mencionó, los requisitos que señala el artículo 6 de la Ley N° 23733 para las universidades privadas son los siguientes: (i) El excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual lo invierten a favor de la institución y en becas de estudios, (ii) El excedente no puede ser distribuido entre los miembros de la institución ni utilizados por ellos, directa o indirectamente y (iii) Los bienes de las universidades que pongan fin a su actividad, serán adjudicados a otras universidades para que continúen cumpliendo la misma finalidad educativa.

Que según se desarrolla en los ítems C.1 a C.7 del punto 1 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20663 a 20694), la Administración detectó las siguientes situaciones que evidencian que la recurrente utilizó sus excedentes o recursos para fines distintos a los educativos, con lo cual no fueron invertidos en ella como universidad o en becas de estudios, habiéndolos distribuido directa o indirectamente entre sus miembros. Estas situaciones fueron las siguientes: (i) Remuneraciones y bonificaciones otorgadas a 8 asociados directivos, (ii) Desembolso por servicio de vigilancia a cargo de efectivos policiales no acreditado, (iii) Pagos a autoridades por cuidados de exámenes de admisión, (iv) Desembolsos por subvención a extrabajadores, (v) Subsidio por maternidad otorgada a una trabajadora, (vi) Bonificaciones por identidad institucional otorgadas a asociados y (vii) Servicio de mantenimiento de mobiliario no acreditado.

Que la verificación de cualquiera de las situaciones señaladas por la Administración que evidencie el incumplimiento de alguno de los requisitos previstos en el artículo 6 de la Ley N° 23733 determinará que la recurrente no cumplió lo dispuesto por el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta para encontrarse acogida a la exoneración al pago del Impuesto a la Renta y, por ende, la totalidad de sus rentas

⁷ Según el texto único ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

en el ejercicio 2011 materia de fiscalización se encontrarán sujetas al pago del indicado tributo.

Que según el artículo 9 del Estatuto de la recurrente (fojas 17496 a 17511), sus fines son los consagrados en la Constitución⁸, en la Ley Universitaria⁹ y en el artículo 5 del Decreto Legislativo N° 882¹⁰. El artículo 10 señala que tiene por misión fundamental la formación humanística, científica, tecnológica y artística de profesionales; producción y actualización permanente del conocimiento; la afirmación de los valores nacionales y la consolidación de la identidad nacional; el compromiso con el desarrollo para establecer una sociedad justa, libre y culta que tienda a la integración nacional y extender y proyectar su función educacional, promoviendo el desarrollo integral.

Que los artículos 4 y 6 del Estatuto señalan que la recurrente está integrada por los docentes ordinarios, quienes son nombrados luego del concurso respectivo. Según los artículos 36, 43 y 58 del Estatuto, los cargos de rector, vicerrector y decano son ocupados por los docentes ordinarios.

Que con relación a los pagos a autoridades por cuidados de exámenes de admisión, se observa que la Administración verificó desembolsos por concepto de gastos por apoyo del personal de alta dirección en los exámenes de admisión 2011-I y 2011-II, por un total de S/373 080,00, efectuados a las siguientes autoridades académicas que fueron miembros de la recurrente: rector Luis Cervantes Liñán: pago de S/60 000,00, decano de facultad Carlos Oyola Martínez: pago de S/50 000,00, decano de facultad Raúl González Herrera: pago de S/42 000,00, decana de facultad Graciela Villegas García: pago de S/30 000,00 y otras 11 autoridades: pagos por S/186 080,00.

Que la recurrente fue requerida para explicar y sustentar documentadamente los pagos efectuados a las autoridades mencionadas, ante lo cual explicó que estas personas participaron brindando apoyo al personal docente y administrativo en las labores de control, vigilancia y supervisión necesarias en los días que se realizaron los exámenes de admisión, siendo que presentó comprobantes de contabilidad, voucher de depósito, cuadros resumen de pagos efectuados por exámenes, relación de docentes jurada de aula (que no incluye a las autoridades observadas), cartas internas y otros documentos de gestión interna y documentos por la conformidad del pago (fojas 9061 a 9220, 10200 a 10265, 10376 a 10463, 11269 a 11434 y 18493 a 18652), de cuya revisión no se advierte la asistencia y cuáles fueron las actividades de las autoridades beneficiadas con los pagos observados en los exámenes de admisión de la recurrente en el año 2011.

Que esta falta de sustento documental del motivo de los pagos observados a las autoridades académicas que ostentaron la calidad de miembros de la recurrente evidencia que los excedentes o recursos de la universidad no fueron invertidos en ella, de conformidad con los fines que proclama su estatuto, y tampoco fueron destinados a becas de estudios, apreciándose por el contrario que constituyó un beneficio directo en favor de los miembros de la recurrente que no obedece a los fines antes mencionados, incumpliéndose lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley N° 23733.

Que respecto de los desembolsos por subvención a extrabajadores, se observa que la Administración verificó que en el año 2011 la recurrente efectuó pagos a 3 ex autoridades académicas por un total de S/407 000,00¹¹: i) S/15 000,00 mensuales al ex rector , según lo dispuesto por la Resolución de Consejo Universitario N° 250-2007-CU-UIGV (fojas 9059 y 9060), ii) S/15 000,00 mensuales al past rector Benjamín Boccio La Paz, según lo dispuesto por la Resolución de Consejo Universitario N° 856-

⁸ El artículo 18 de la Constitución Política del Perú de 1993 señala que la educación universitaria tiene como fines la formación profesional, la difusión cultural, la creación intelectual y artística y la investigación científica y tecnológica.

⁹ El artículo 2 de la Ley N° 23733 señala que son fines de las universidades: a) Conservar, acrecentar y transmitir la cultura universal con sentido crítico y creativo afirmando preferentemente los valores nacionales; b) Realizar investigación en las humanidades, las ciencias y las tecnologías, y fomentar la creación intelectual y artística; c) Formar humanistas, científicos y profesionales de alta calidad académica, de acuerdo con las necesidades del país, desarrollar en sus miembros los valores éticos y cívicos, las actitudes de responsabilidad y solidaridad social y el conocimiento de la realidad nacional, así como la necesidad de la integración nacional, latinoamericano y universal; d) Extender su acción y sus servicios a la comunidad, y promover su desarrollo integral, y e) Cumplir las demás atribuciones que les señalen la Constitución, la Ley y su Estatuto.

¹⁰ El artículo 5 del Decreto Legislativo N° 882 señala que la educación universitaria tiene como fines la formación profesional, la difusión cultural, la creación intelectual y artística y la investigación científica y tecnológica.

¹¹ El detalle figura en la resolución de determinación impugnada (foja 20675).



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

2010-CU-UIGV (fojas 9057 y 9058) y iii) S/7 000,00 mensuales a past vicerrector administrativo, en mérito de lo dispuesto por la Resolución N° 637-2003-RUIGV, como informó la recurrente (foja 9470).

Que según la explicación de la recurrente, los pagos a las 3 personas aludidas, quienes fueron ex miembros suyos, obedecieron a los muchos años que trabajaron para ella, en agradecimiento a su importante trayectoria universitaria, manifestando que fueron «decisiones unilaterales de liberalidad» (foja 9469).

Que como se aprecia, con los recursos económicos de la recurrente fueron beneficiados 3 extrabajadores (antiguos miembros que ostentaron cargos directivos), a título de liberalidad, es decir, sin que exista una obligación para efectuar el pago, siendo manifiesto que estos recursos económicos no fueron invertidos en la recurrente en su quehacer como universidad, tal cual lo señalado por su estatuto, y tampoco fueron destinados a becas de estudio, incumpliendo lo dispuesto por el artículo 6 de la Ley N° 23733.

Que las situaciones antes descritas y que han sido comprobadas por la Administración demuestran la utilización de los recursos económicos de la recurrente para fines distintos de la inversión en ella en su quehacer como universidad o en becas de estudio, habiéndose apreciado también una distribución directa de tales recursos a miembros de la recurrente (como son los pagos a autoridades académicas por labores de cuidado en exámenes de admisión que no han sido acreditadas), por lo que se verifica el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6 de la Ley N° 23733 y, por ende, la recurrente no cumple lo dispuesto por el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de encontrarse exonerada al pago del Impuesto a la Renta.

Que estando a lo anterior, carece de relevancia analizar las demás situaciones que según la Administración también habrían determinado el incumplimiento de la recurrente a lo dispuesto por las normas antes citadas.

Que llegado a este punto, conviene resaltar que aun en el supuesto que se considerase que a la recurrente le resultaba aplicable la exoneración al pago del Impuesto a la Renta según el inciso b) del artículo 19 de la ley¹², se advierte con suficiencia que las situaciones que se han analizado previamente denotan que las rentas de la recurrente fueron utilizadas para fines distintos a la educación (los pagos sin sustento acreditado a las autoridades académicas y las subvenciones pagadas a 3 extrabajadores) y también fueron distribuidas a sus asociados (los referidos pagos sin sustento acreditado a las autoridades académicas que además son miembros de la recurrente), con lo cual no se cumplen los requisitos previstos por la norma antes mencionada, arribándose a la misma conclusión, esto es, que la recurrente no se encontraba exonerada al pago del Impuesto a la Renta.

Que en este orden de ideas, dado que la recurrente no se encuentra exonerada al pago del Impuesto a la Renta, la totalidad de sus rentas en el ejercicio 2011 se encuentra sujeta al pago del referido tributo, de acuerdo con el último párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciándose que en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada con Formulario PDT 670 N° el 28 de febrero de 2013, la recurrente consignó en la casilla 484 como resultado antes de participaciones una utilidad de S/13 950 386,00 (foja 17630), la que sirvió de base a la Administración para determinar la base imponible del aludido impuesto, según se aprecia del Anexo 1.1 de la resolución de determinación impugnada (foja 20743), efectuándose los reparos que se analizan a continuación.

2. Exceso del valor de mercado en remuneraciones

Que según se aprecia del punto 2.1 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20618 a 20623), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la deducción del gasto correspondiente al exceso del valor de mercado de remuneraciones del rector Luis Cervantes Liñán por S/5 779 662,00, de acuerdo con el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias.

Que el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las remuneraciones

¹² Véase la nota al pie de página 5.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

que por todo concepto correspondan al titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la empresa individual de responsabilidad limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación.

Que el numeral 2 del inciso II) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 177-2008-EF, señala que para efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la ley se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con esta cuando ejerza el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora. Asimismo, cuando ejerciendo el cargo de director o alguno de los cargos antes señalados, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga injerencia directa o indirecta en el proceso de selección.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del reglamento antes citado, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, señala que para efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la ley se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio a los siguientes importes: 1.1) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa, 1.2) En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, 1.3) En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa, 1.4) De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa y 1.5)¹³ De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1,5.

Que el numeral 2 del inciso b) del precitado artículo 19-A, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que la remuneración del trabajador elegido como referente se sujetará a lo siguiente: 2.1) Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el artículo 34 de la ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se regirá además por lo señalado en el inciso v) del artículo 37 de la ley; 2.2) La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley; y 2.3) El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período.

Que según lo verificado en la fiscalización, el rector de la universidad que constituye la recurrente, percibió remuneraciones en el año 2011 por S/19 843 197,31 (foja 17794). Esta persona en el indicado año fue asociado de la recurrente, como consta en el «Padrón de asociados actualizado al 31/12/2011» (foja 8519). Según el artículo 34 del Estatuto de la recurrente, el rector es el órgano máximo de dirección universitaria y en el inciso g) del artículo 35 se señala como una de sus atribuciones nombrar,

¹³ Numeral 1.5 según la modificación efectuada por el Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

contratar, remover o ratificar a los docentes ordinarios y contratados, propuestos previo acuerdo del Consejo Universitario (foja 17504). En tal sentido, conforme al inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso II) del artículo 21 de su reglamento, el rector Luis Cervantes Liñán califica como parte vinculada con la recurrente y, por tanto, las remuneraciones de aquél solo constituyen gasto deducible en la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente en la medida que no excedan el valor de mercado.

Que de la revisión al Estatuto y Reglamento General de la recurrente (fojas 17496 a 17540), no existe trabajador que realice funciones similares al rector de la universidad y tampoco existen trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente al rector, por lo que se descarta la aplicación de los numerales 1.1 y 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Siendo así, se aprecia que la Administración verificó de los documentos exhibidos y el organigrama presentado (foja 11080) que el secretario general de la recurrente, ostenta un grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior al rector y reúne las condiciones descritas en el numeral 1.3 del numeral 1 y el numeral 2 del inciso b) del mencionado artículo 19-A, por lo que resulta procedente considerarlo como trabajador referente para determinar el valor de mercado de las remuneraciones del rector Luis Cervantes Liñán.

Que la Administración verificó que el secretario general percibió una remuneración en el año 2011 de S/7 031 767,67, por lo que el doble de dicha remuneración, S/14 063 535,34, constituye el valor de mercado de las remuneraciones del rector Luis Cervantes Liñán, quien al haber percibido remuneraciones en el indicado ejercicio por S/19 843 197,31, se establece un exceso en el valor de mercado de S/5 779 661,97, cuya deducción como gasto no es permitida en la determinación del Impuesto a la Renta de cargo de la recurrente, encontrándose el reparo arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo indicado por la recurrente en el sentido que el reparo por exceso del valor de mercado de remuneraciones no es sustento para desconocer la exoneración del pago del Impuesto a la Renta, cabe señalar que el reparo bajo análisis no determinó la pérdida de tal exoneración, sino que el aludido exceso no sea considerado deducible para fines del Impuesto a la Renta, siendo que sobre la pérdida de la exoneración en cuestión debe estarse a lo analizado precedentemente.

3. Gastos por subvención de extrabajadores no aceptados por tratarse de actos de liberalidad

Que según se aprecia del punto 2.2 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20615 a 20617), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la deducción del gasto por concepto de subvención otorgada a extrabajadores de la recurrente, por S/407 000,00, al tratarse de actos de liberalidad no deducibles según el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la 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 según la norma citada, para que un gasto sea deducible debe cumplir con 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, criterio expuesto en las Resoluciones N° 02791-5-2010 y 06915-3-2010, entre otras.

Que el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta señala 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 ley¹⁴.

¹⁴ Norma que se refiere a los gastos por concepto de donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de determinados fines.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Que la Resolución N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de desprendimiento, generosidad o virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa y, por tanto, son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por la parte que las recibe¹⁵.

Que como se mencionó anteriormente, durante la fiscalización la Administración verificó que en el año 2011 la recurrente efectuó pagos a 3 ex autoridades académicas por un total de S/407 000,00¹⁶: i) S/15 000,00 mensuales al ex rector según lo dispuesto por la Resolución de Consejo Universitario N° (fojas 9059 y 9060), ii) S/15 000,00 mensuales al past rector según lo dispuesto por la Resolución de Consejo Universitario N° (fojas 9057 y 9058) y iii) S/7 000,00 mensuales a , past vicerrector administrativo, en mérito de lo dispuesto por la Resolución N° 637-2003-RUIGV, como informó la recurrente (foja 9470).

Que la recurrente explicó que los pagos a estos 3 extrabajadores, quienes también fueron sus miembros, obedecieron a los muchos años que trabajaron para ella, en agradecimiento a su importante trayectoria universitaria, manifestando que fueron «decisiones unilaterales de liberalidad» (foja 9469).

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente incurrió en el gasto observado en favor de sus extrabajadores (antiguos miembros que ocuparon cargos directivos) a título de liberalidad, es decir, sin que exista una obligación para efectuar el pago y sin recibir contraprestación alguna, no encontrándose sustentado que el aludido gasto hubiera contribuido a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Que en ese sentido, el gasto observado no cumple el principio de causalidad, tratándose de un acto de liberalidad, tal como ha reconocido la recurrente, por lo que no es deducible, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

4. Gastos por subsidio de maternidad no aceptados por tratarse de actos de liberalidad

Que según se aprecia del punto 2.3 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20612 a 20614), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la deducción del gasto por concepto de subsidio por maternidad pagado a la trabajadora por S/386 699,14, al tratarse de un acto de liberalidad, toda vez que la recurrente no tenía obligación legal de asumir dicho subsidio, sino que debió solicitar su reembolso a ESSALUD.

Que de acuerdo con el artículo 9 de la Ley de Modernización de la Seguridad Social en Salud, Ley N° 26790, la prestación en dinero correspondiente al subsidio por maternidad es una de las prestaciones del Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, que según el artículo 3 de la Ley de Creación del Seguro Social de Salud, Ley N° 27056, es otorgada por ESSALUD. Según el artículo 16 del reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 009-97-SA, el subsidio por maternidad se otorga por 90 días y se extenderá por 30 días adicionales en los casos de nacimiento múltiple. Asimismo, el artículo 14 del Reglamento de Pago de Prestaciones Económicas aprobado por Acuerdo N° 58-14-ESSALUD-2011 prevé que las entidades empleadoras pagarán directamente a sus trabajadores los montos correspondientes al subsidio por maternidad, en la misma forma y oportunidad en que el trabajador percibe sus remuneraciones y que ESSALUD reembolsará lo efectivamente abonado, siempre y cuando no exceda el monto que corresponda al subsidio y se cumplan con los requisitos establecidos.

Que durante la fiscalización la recurrente explicó que el subsidio por maternidad pagado a su trabajadora en el año 2011 y que fue cargado como gasto en la Cuenta 62 por S/386 699,14 no fue recuperado ante ESSALUD debido a una negligencia incurrida en la realización de dicho trámite que fue cometida por el personal del área de Bienestar Social y Remuneraciones, habiéndose sancionado a los involucrados, tal es así que celebró una transacción extrajudicial con el ex jefe de la

¹⁵ Al respecto, véase: RAVENTÓS, Alberto (1998). *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, tomo I. Madrid: Civitas. Página 291.

¹⁶ El detalle figura en la resolución de determinación impugnada (foja 20675).



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Oficina de Recursos Humanos, quien reconoció la negligencia incurrida y se comprometió a reembolsar a la universidad el subsidio por maternidad no recuperado a través de descuentos mensuales en sus remuneraciones (fojas 18378 a 18381 y 18460).

Que de las comprobaciones efectuadas por la Administración, obra en autos el Informe N° de 25 de julio de 2011, emitido por el contador del área de remuneraciones de la recurrente al jefe de la oficina de recursos humanos, con relación al subsidio por maternidad de la trabajadora María Claudia Cervantes Ganoza, en el cual se señaló que «...en salvaguarda de la debida confidencialidad que el caso amerita [se acordó] se realice el pago mensual directo del subsidio por maternidad y quede sin efecto la gestión de reembolso ante Essalud para lo cual se hace necesario tramitar la autorización respectiva ante el señor Rector de la Universidad» (foja 19662).

Que asimismo, se aprecia que mediante la Carta N° de 31 de marzo de 2015, ante el pedido de información cursado por la Administración, la Gerencia Central de Seguros y Prestaciones Económicas de ESSALUD informó que en el año 2011 no fue tramitado ante dicha entidad algún trámite de subsidio de maternidad de la trabajadora (foja 16651).

Que de los hechos expuestos se advierte que la recurrente efectuó el pago del subsidio por maternidad a la trabajadora y decidió voluntariamente, atendiendo a una supuesta confidencialidad del caso, no tramitar el reembolso de dicho pago que por obligación legal le correspondía asumir a ESSALUD, con lo cual se establece que el gasto incurrido por dicho pago obedeció a un acto de liberalidad, que de conformidad con lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta citado anteriormente no es deducible para fines del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que de los hechos verificados, queda descartada la supuesta negligencia en el trámite del reembolso ante ESSALUD, a lo que cabe agregar que tampoco está acreditada la transacción extrajudicial señalada por la recurrente, siendo pertinente mencionar que tales situaciones no desvirtúan que el gasto materia de reparo pierda su carácter de liberalidad y, por consiguiente, volverlo deducible para fines del Impuesto a la Renta.

5. Gastos no fehacientes provenientes de las operaciones con los proveedores

Que según se aprecia del punto 2.4 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20605 a 20611), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la deducción del gasto por servicios de los proveedores , por S/1 064 355,00, al establecer que no fue acreditada la fehaciencia de las operaciones.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la 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 en la Resolución N° 07320-3-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que para que los gastos sean deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 13797-4-2009 y 12871-2-2010, entre otras, para sustentar la deducción de costos o gastos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que en efecto estas se realizaron, para lo cual el contribuyente debe contar con pruebas razonables y suficientes que las acrediten.

Que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores, las que



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06011-3-2010 y 08171-8-2015, entre otras.

- Proveedor

Que la Administración reparó la deducción del gasto por S/876 929,84 correspondiente a los siguientes comprobantes de pago del proveedor Factura N° (S/509 796,00), Factura N° (S/290,00), Factura N° (S/1 911,70), Factura N° (S/351 050,00), Factura N° (S/506,00), Factura N° (S/270,00), Factura N° (S/565,00), Factura N° (S/505,00), Factura N° (S/348,00), Factura N° (S/2 740,00), Factura N° (S/5 770,00), Factura N° (S/308,00), Factura N° (S/2 790,14) y Factura N° (S/80,00).

Que mediante los Requerimientos N° (fojas 17721 a 17723 y 17940 a 17944), la Administración solicitó a la recurrente la documentación que sustentara los gastos antes citados —como contratos, presupuestos, órdenes de compra o servicios, comunicaciones comerciales, liquidaciones, informes u otros sobre los trabajos realizados, documentos de pago, entre otros— y su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, siendo que en respuesta la recurrente presentó diversa documentación (fojas 10899 a 10908, 10992 a 11016 y 12930 a 12970).

Que respecto de la Factura N° de 1 de febrero de 2011 (foja 16885), emitida por el trabajo de digitalización de documentos del archivo central de la Universidad, ascendente a S/509 796,00, la recurrente presentó:

- Carta de 20 de diciembre de 2010 a través de la cual el secretario general de la recurrente comunicó al rector que el proveedor concluirá la digitalización de los expedientes del archivo central, por lo que solicita su contratación (foja 11019).
- Contrato de 20 de diciembre de 2010 (fojas 11017 y 11018), suscrito entre con el proveedor (representado por su titular), según el cual el proveedor se comprometió a ejecutar la digitalización de los documentos (por página) que se encontraran en las diferentes dependencias de la recurrente y la digitalización de los expedientes (por página) que se encontraran en las otras dependencias, que en este último caso sería de digitalización masiva o individual, según lo permita el estado de conservación de las páginas. A cambio, la recurrente se comprometió a cancelar al proveedor S/1,70 por cada página digitalizada de los documentos, previendo ambas partes que la forma de pago se realizaría de acuerdo al informe bimensual que presentara el proveedor, quien se obligó además a digitalizar los documentos en el plazo que sería determinado con el rector de la recurrente.
- Carta de 21 de diciembre de 2010 dirigida al proveedor, a través de la cual el rector de la recurrente le comunicó que a partir de la fecha indicada podía realizar el trabajo de digitalización de los expedientes ubicados en el archivo central, el cual debía ser informado mensualmente para su cancelación (foja 11016).
- Documento de conformidad de 1 de febrero de 2011, con sellos y firmas del rector y secretario general de la recurrente, que señala la conformidad del servicio realizado por el proveedor, llevado a cabo desde el 1 de diciembre de 2010 hasta el 31 de enero de 2011 (foja 11015).
- Copia de la Factura N° emitida el 1 de febrero de 2011 por concepto de trabajo de digitalización de documentos del archivo central de la recurrente (foja 11020).
- Carta de 1 de febrero de 2011 a través de la cual el secretario general de la recurrente solicitó a la jefa de economía que disponga la cancelación de la Factura N° foja 10993).
- Órdenes de pago por el 50% del trabajo realizado y el saldo, respectivamente, copias de los cheques



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

girados por tales conceptos, estados de cuenta de la recurrente en los que figura el desglose por el depósito de los indicados cheques, así como el comprobante de retención del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, se tiene los registros contables del registro de la factura y los pagos efectuados (fojas 11002, 11012 a 11014 y 11023 a 11025).

Que respecto de la Factura N° _____ de 12 de setiembre de 2011 (foja 16871), emitida por el trabajo de digitalización de documentos del archivo central de la Universidad, ascendente a S/351 050,00, la recurrente presentó:

- Carta de 12 de setiembre de 2011 emitida por el proveedor, a través de la cual refiere que adjunta el informe del avance del trabajo de digitalización de documentos del archivo central y comunica la emisión de la Factura N° _____ (foja 10899).
- Copia de la Factura N° 001-000080, emitida el 12 de setiembre de 2011 por concepto de trabajo de digitalización de documentos del archivo central de la recurrente (foja 10904).
- Documento de conformidad de 13 de setiembre de 2011, con sello y firma del secretario general de la recurrente, que señala la conformidad del servicio realizado por el proveedor, consistente en la digitalización de los expedientes del archivo central por un total de 175 000 páginas (foja 10900).
- Carta de 13 de setiembre de 2011 a través de la cual el secretario general de la recurrente solicitó al jefe de economía que disponga la cancelación de la Factura N° _____ (foja 10993).
- Orden de pago de la factura, estado de cuenta de la recurrente en el que figura el desglose por el depósito del cheque girado para el pago, así como el comprobante de retención del Impuesto General a las Ventas. Asimismo, se tiene los registros contables del registro de la factura y el pago efectuado (fojas 10905 a 10907).

Que respecto de la Factura N° _____ de 4 de febrero de 2011 (foja 12953), emitida por la compra de: i) 1 computadora compatible Intel Core i3 3x06 GHZ, memoria DDR3 2GB, disco duro 500 Gb, multi grabador LG, Placa Madre Intel DH55HC, Tarjeta de Video ATI 1Gb, Case Foxconn 300W, estabilizador sólido, kit teclado y mouse, monitor SAMSUNG 18.5"; ii) 1 Router inalámbrico TP-Link TD-W895DND; iii) 1 Switch TP-Link 16Port 10/100 TL-SF1016D, ascendente a \$1 008,00 (incluye IGV), la recurrente presentó los siguientes documentos:

- Comprobante Diario N° _____ – Febrero 2011 (foja 12954).
- Carta N° _____ de 21 de enero de 2011 (fojas 12944 y 12945), mediante la cual el Director Ejecutivo de la Incubadora Universitaria de Negocios le solicitó al Rector su autorización para la compra inicial de una computadora para dicha área, remitiendo las características técnicas de la computadora y los equipos que se requieran para la conexión, así como la cotización.
- Carta N° _____ de 31 de enero de 2011 (foja 12946), mediante la cual la recurrente le solicitó al proveedor la cotización de los bienes.
- Solicitud de Cotización N° _____ sin fecha (foja 12940), emitida por el Ejecutivo de Adquisiciones de la recurrente.
- Carta de 1 de febrero de 2011 (foja 12947), mediante la cual el proveedor le remitió a la recurrente la descripción de los bienes.
- Carta N° _____ de 2 de febrero de 2011 (foja 12948), mediante la cual la recurrente le comunicó al proveedor la aceptación de su cotización.
- Guía de Remisión de Remitente de 4 de febrero de 2011 (foja 12950), emitida por el proveedor por el traslado de los bienes consignados en la Factura N° _____ desde las instalaciones del proveedor hasta la sede de Lince de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

- Carta de 4 de febrero de 2011 (foja 12949), mediante la cual el proveedor le remitió a la recurrente la descripción de los bienes y le solicitó la cancelación de la Factura N°
- Carta N° de 7 de febrero de 2011 (fojas 12951), mediante la cual el Secretario General solicitó a la Jefa de la Oficina de Economía la cancelación de la Factura N°
- Carta N° (foja 12939), mediante la cual la Unidad de Control Patrimonial y el Gerente General remitieron al Jefe de la Unidad de Adquisiciones y Abastecimiento de la recurrente la Factura N° y la Guía de Remisión N° a fin de regularizar el ingreso de dichos bienes al Patrimonio de la Universidad.
- Orden de Compra N° de 21 de marzo de 2011 (foja 12942), mediante la cual la recurrente requirió al proveedor la compra de los bienes, con autorización del Rector a fin de dar cumplimiento al requerimiento de la Incubadora Universitaria de Negocios.
- Nota de Entrada de Almacén de 22 de marzo de 2011 (foja 12941), suscrito por el Jefe de la Unidad de Adquisiciones y Abastecimiento y el Jefe de Almacén, mediante la cual la Universidad da cuenta que los bienes consignados en la Factura N° ingresaron a su almacén, consignándose además la Guía de Remisión N°
- Planilla de Orden de Compra de 23 de marzo de 2011 (foja 12943).

Que adicionalmente, mediante Orden de Fiscalización N° la Administración llevó a cabo un cruce de información al proveedor , notificándole para tal efecto el Requerimiento N° con el que le solicitó información acerca de las operaciones llevadas a cabo con la recurrente durante el año 2011, acompañada de la documentación de sustento; sin embargo, no obtuvo respuesta del proveedor (fojas 1 a 110). De otro lado, obtuvo la manifestación de titular del proveedor, quien informó que sí había prestado los servicios observados y proporcionó impresiones de listados de los documentos que habría digitalizado (fojas 16674 a 16905).

Que de la documentación detallada se aprecia que la recurrente presentó documentación suficiente que evidencia la trazabilidad de las operaciones, la solicitud y conformidad de los servicios realizados, así como la negociación con el proveedor, la solicitud de compra e ingreso y registro de los bienes adquiridos, por lo que del análisis conjunto de los documentos obrantes en autos se establece que la recurrente presentó elementos mínimos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten acreditar en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios y adquisiciones de bienes observados por parte del proveedor en relación a las facturas analizadas, por lo que procede levantar el reparo a la deducción del gasto sustentado en las Facturas N° debiendo revocarse la apelada en este extremo.

Que respecto de las demás facturas observadas del proveedor , cabe señalar que la recurrente no ha presentado documentación alguna a fin de desvirtuar la falta de fehaciencia de las operaciones que han sido objetadas por la Administración, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

- Proveedor

Que la Administración reparó la deducción del gasto por S/187 425,00 correspondiente a la Factura N° del proveedor apreciándose que mediante los Requerimientos N° solicitó a la recurrente la documentación que sustentara el gasto —como contratos, presupuestos, órdenes de compra o servicios, comunicaciones comerciales, liquidaciones, informes u otros sobre los trabajos realizados, documentos de pago, entre otros— y su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora (fojas 17721 a 17723 y 17940 a 17944).

Que la recurrente presentó la siguiente documentación:



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

- Informe de 5 de agosto de 2010, mediante el cual el coordinador de mantenimiento y limpieza del turno mañana de la recurrente informó al decano de la facultad de ciencias contables y finanzas corporativas del deterioro de 108 tableros, 20 bases de fierro y 32 cajoneras de mesa ubicados en el primer y segundo pisos de aulas de la mencionada facultad (foja 11027).
- Documento C. N° de 6 de agosto de 2010, mediante el cual el decano de la facultad antes mencionada solicitó al rector de la recurrente que se autorice la reparación del mobiliario a que se refiere el informe antes citado (foja 11028).
- Documento sin fecha por el cual el gerente general del proveedor remite al rector de la recurrente una propuesta comercial para el mantenimiento general del mobiliario de las aulas ubicadas en el primer y segundo pisos de la facultad antes citada que consta de 186 mesas y 704 sillas. La propuesta es a todo costo por S/157 500,00 (sin IGV), pagadero a la entrega del mobiliario y con un plazo de ejecución de 60 días (fojas 11030 y 11031).
- Contrato de 17 de agosto de 2010 (fojas 11032 y 11033), suscrito entre el proveedor y la recurrente, según el cual el primero se comprometió a brindar el servicio de mantenimiento del mobiliario de las aulas del primer y segundo pisos de la facultad antes citada, a cambio de una contraprestación de S/157 500,00 sin IGV, la que sería pagada al contado a la entrega del mobiliario, lo que ocurriría en el plazo de 60 días desde la fecha de suscripción del contrato, previéndose una multa al proveedor de S/50,00 por cada día de atraso en la entrega.
- Documento «Conformidad de trabajo», sin fecha, con logotipo, firma y sello del proveedor, en el que se indica la conformidad del trabajo de mantenimiento del mobiliario de las aulas del primer y segundo pisos de la facultad antes citada, identificando que dicho trabajo se realizó para 70 mesas y 280 sillas del primer piso y 116 mesas y 464 sillas del segundo piso. El documento también contiene la firma y sello del jefe de mantenimiento y servicios generales de la recurrente (foja 11029).
- Factura N° de 11 de enero de 2011, emitida por el proveedor por concepto de servicio y mantenimiento del mobiliario de las aulas del primer y segundo pisos de la facultad antes citada, por S/157 500,00 más IGV (foja 11036).
- Carta N° de 17 de enero de 2011, a través del cual el secretario general de la recurrente solicitó a la jefa de la oficina de economía que disponga la cancelación de la Factura N° (foja 11034).
- Orden de pago de la factura, estado de cuenta de la recurrente en el que figura el desglose por el depósito del cheque girado para el pago, comprobante de retención del Impuesto General a las Ventas y voucher contable del registro de la factura (fojas 11037 a 11040).

Que adicionalmente, se aprecia que la Administración efectuó un cruce de información con el proveedor mediante Orden de Fiscalización N° notificándole para tal efecto el Requerimiento N° con el que le solicitó información acerca de las operaciones llevadas a cabo con la recurrente durante el año 2011, acompañada de la documentación de sustento, habiendo presentado dicho proveedor diversa documentación como facturas, libros contables y declaración, siendo que la Administración dejó constancia que no obtuvo elementos probatorios del proveedor que le permitan concluir con suficiencia acerca de la realización de sus operaciones (fojas 867 a 1256).

Que de la documentación detallada se aprecia que la recurrente presentó documentación suficiente que evidencia la trazabilidad de las operaciones, la necesidad del servicio, el acuerdo de voluntades y conformidad de los servicios realizados y su cancelación, por lo que del análisis conjunto de los documentos obrantes en autos se establece que la recurrente presentó elementos mínimos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten acreditar en forma fehaciente la efectiva prestación de los servicios observados por parte del proveedor en relación a la factura analizada, por lo que procede levantar el reparo a la deducción del gasto sustentado en la Factura N°



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

debiendo revocarse la apelada en este extremo.

6. Gastos por servicios de vigilancia no fehacientes

Que según se aprecia del punto 2.6 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20598 a 20601), para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, la Administración reparó la deducción del gasto por servicios de vigilancia prestados por personal policial por S/2 763 249,00, al establecer que no fue acreditada la fehaciencia de las operaciones.

Que mediante los Requerimientos N° ^{fojas 17716 a 17721, 17890 y 17891}, la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara documentadamente el gasto registrado en la Cuenta 910281 «Servicio de vigilancia», por S/2 763 249,00, detallado en el Anexo N° 03 del primer requerimiento citado, referido a «Relación de cargos a cuenta de gastos según Libro Diario del ejercicio 2011 por servicios de seguridad y resguardo a cargo de policías en actividad» (fojas 17873 a 17886).

Que en sus escritos de 28 de octubre de 2014, 10 de marzo, 25 de agosto y 22 de diciembre de 2015¹⁷, la recurrente explicó que la contratación del personal policial se debió a la necesidad de brindar seguridad en sus instalaciones y la integridad de algunos directivos; que los servicios fueron prestados en su mayoría por efectivos policiales en sus horas de franco o vacaciones, en la modalidad de servicios individuales, de acuerdo con el Decreto Supremo N° 004-2009-IN; que si bien no hubieron contratos escritos, ello no determina la falta de fehaciencia de los servicios; que decidió en virtud de su libertad de contratación pagar a los policías montos mayores a los previstos por la norma indicada; que los servicios están sustentados con los recibos por honorarios y los estados de cuenta bancarios que muestran los depósitos realizados a los prestadores de los servicios; y si bien la contabilidad muestra que el 77,49% de los gastos observados están referidos al despacho rectoral, ello es meramente referencial, dado que los servicios fueron destinados a todas sus dependencias (fojas 19919, 19920, 19945 a 19948, 19984, 19985 y 20105 a 20107).

Que sobre los referidos servicios, la documentación presentada consiste en una relación de los recibos por honorarios y sus montos que componen los gastos registrados en la Cuenta 910281; copias de los referidos recibos por honorarios emitidos por concepto de seguridad; cartas de la recurrente dirigidas al Banco de en las que se autoriza el pago (de haberes y en algunos casos bonificaciones y gratificaciones) al personal de seguridad, con indicación de las personas beneficiarias y sus números de cuenta bancaria; copias de algunas páginas de los estados de cuenta del Banco de en los que figuran cargos con la glosa «nota de cargo disposición» de la Unidad Servicios Varios; cartas y memorandos dirigidos al jefe de la oficina de economía a través de las cuales remiten recibos por honorarios de efectivos policiales y se proceda con el pago, con indicación de dichos recibos y las personas que los emitieron; y un informe del área de remuneraciones al jefe de la oficina de recursos humanos para que autorice y/o tramite el pago de recibos por honorarios (fojas 8983 a 9014 y 11436 a 12411).

Que cabe señalar que mediante Decreto Supremo N° 004-2009-IN se aprobó el Reglamento de Prestación de Servicios Extraordinarios Complementarios a la Función Policial, que establece las normas y procedimientos que regulan la prestación de servicios extraordinarios complementarios a la función policial, referidos a custodia y seguridad brindada a personas naturales o jurídicas, sean estas públicas o privadas, así como a entidades públicas en general y empresas de propiedad del Estado a nivel nacional.

Que el artículo 3 de dicho reglamento señala que es de cumplimiento obligatorio para todo el personal policial de la Policía Nacional del Perú a nivel nacional y para los beneficiarios del servicio complementario a la función policial.

Que el artículo 10 del referido reglamento establece que los servicios extraordinarios complementarios a la función policial se prestan bajo dos modalidades: servicios extraordinarios complementarios institucionales y servicios extraordinarios complementarios individualizados. Sobre estos últimos, señala que son servicios de custodia y seguridad que realiza el personal policial que se encuentra en situación de franco o en goce

¹⁷ Presentados con Cartas N° 745-RUIGV-2014, 155-RUIGV-2015, 476-RUIGV-2015 y 728-RUIGV-2015.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

de vacaciones, se realizan por acuerdos directos entre el efectivo policial que los presta y la institución o persona natural que demanda el servicio, debiendo suscribirse un contrato de locación de servicios entre el efectivo policial y la persona natural o jurídica solicitante del servicio, según el modelo descrito en el Anexo 3 del aludido reglamento, en el cual se consignarán, entre otros aspectos, la descripción del servicio, las fechas y horarios en que se ejecuta, lugar o lugares donde se hará efectivo y la forma y oportunidad de los pagos al efectivo policial que brinda el servicio; asimismo, el contrato debe registrarse en las unidades u oficinas de bienestar del órgano de administración de recursos humanos de las direcciones territoriales, regiones, divisiones policiales u otras análogas que correspondan y en las comisarías de la jurisdicción en la cual se presta el servicio a fin de supervisar la idoneidad del servicio a prestar.

Que el artículo 7 del mismo reglamento prevé que el pago que corresponde al personal policial por los servicios extraordinarios complementarios a la función policial será abonado directamente al efectivo policial que preste el servicio por la persona natural o jurídica, pública o privada, o entidad pública en general, beneficiaria de los servicios, según el monto establecido en el Anexo 1, esto es, 0,25% de la UIT por hora.

Que en el presente caso, la recurrente ha señalado que los gastos reparados fueron incurridos por servicios de seguridad prestados por efectivos policiales en la modalidad de servicios individuales, no habiendo presentado los contratos de locación de servicios, los cuales debió suscribir con cada uno de los efectivos policiales, en cumplimiento de la obligación establecida por el Decreto Supremo N° 004-2009-IN, y tampoco se tiene constancia alguna del registro de tales contratos en las unidades u oficinas de bienestar o en las comisarías de la Policía Nacional del Perú, como también prevé la indicada norma.

Que sobre los documentos presentados, se debe indicar que estos no permiten apreciar la descripción de los servicios que habría brindado cada uno de los efectivos policiales, las fechas y horarios de su ejecución, el lugar o lugares donde se habría hecho efectivo el servicio y la forma y oportunidad de los pagos que se habrían realizado, pudiendo haberse proporcionado para tal efecto reportes o cuadernos de control que dieran cuenta de las actividades realizadas por los efectivos policiales que habrían sido contratados, así como de los lugares, fechas y horarios de prestación de los servicios.

Que en cuanto a los pagos, si bien las cartas dirigidas al Banco de contienen una indicación para que se efectúen abonos en cuentas bancarias que corresponderían a los efectivos policiales, los estados de cuenta de la recurrente solo muestran cargos con la glosa «nota de cargo disposición» de la Unidad Servicios Varios, no pudiendo apreciarse de ellos que se hubieran efectuado los desembolsos en las cuentas bancarias de los efectivos policiales. Asimismo, las cartas, memorados e informes presentados dan cuenta de las gestiones internas entre el personal de la recurrente para que se efectúen los pagos de los recibos por honorarios, pero no demuestran que estos se hubieran realizado.

Que las copias de los recibos por honorarios que habrían sido emitidos por efectivos policiales no constituyen medios probatorios idóneos que sustenten la efectiva prestación de los servicios observados, de conformidad con los criterios jurisprudenciales de este Tribunal que han sido expuestos en considerandos precedentes.

Que de acuerdo con lo expuesto, la evaluación conjunta de la documentación presentada no permite establecer la efectiva realización de los servicios de seguridad por parte de efectivos policiales, lo que se corroborara además por la falta de verificación del cumplimiento de las obligaciones previstas en el Decreto Supremo N° 004-2009-IN para este tipo de servicios, no siendo suficiente los recibos por honorarios y los estados de cuenta presentados como sustento de las operaciones, como refiere la recurrente, por lo que esta instancia concluye en la falta de fehaciencia del gasto materia del reparo de la Administración, lo que da lugar al desconocimiento de su deducción para fines de la determinación del Impuesto a la Renta, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la Administración también aludió a que los gastos reparados fueron destinados en un 77,49% al despacho rectoral, según apreciación de la contabilidad de la recurrente, y que los montos que habrían sido pagados fueron superiores que los calculados según el monto que señala el Anexo 1 del Decreto



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Supremo N° 004-2009-IN, cabe destacar que estas situaciones¹⁸ fueron mencionadas como sustento adicional para cuestionar la fehaciencia de las operaciones, siendo lo determinante del reparo formulado la falta de sustento documental que permita apreciar la efectiva prestación de los servicios de seguridad señalados por la recurrente, lo que ha quedado constatado en autos.

7. Gastos no devengados en el ejercicio 2011

8. Gastos no fehacientes.

Que con relación a los reparos por gastos no devengados en el ejercicio 2011 (S/58 720,00) y gastos no fehacientes (S/339 656,00)¹⁹, que también fueron formulados para establecer la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, cabe señalar que la recurrente, tanto en la reclamación como en esta instancia de apelación, no ha expuesto argumentos a fin de desvirtuar estos reparos, apreciándose de las actuaciones llevadas a cabo durante la fiscalización que se encuentran arreglados a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que en el Resultado del Requerimiento N° se declaró la pérdida de la exoneración al pago del Impuesto a la Renta, que no es el instrumento legal idóneo para ello, y que no tuvo la oportunidad de impugnarlo por lo que se ha vulnerado el debido procedimiento y su derecho de defensa, cabe señalar que a través del indicado resultado del requerimiento (fojas 20339 a 20385) se comunicó a la recurrente los motivos por los cuales no gozaba de la exoneración del Impuesto a la Renta según el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con el análisis a las respuestas y documentos proporcionadas por la recurrente en atención a los requerimientos anteriores, lo cual se encuentra arreglado a lo dispuesto por el artículo 6 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, que señala que el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento y también puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que asimismo, cabe indicar que el acto administrativo mediante el cual la Administración estableció formalmente que la recurrente no gozaba de la exoneración al pago del Impuesto a la Renta es la resolución de determinación materia de autos, que de conformidad con el artículo 76 del Código Tributario²⁰ es el acto por el cual la Administración pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria, siendo tal acto uno susceptible de reclamación, de acuerdo con el artículo 135 del mencionado código, pudiendo con ello la recurrente ejercer su derecho de defensa a fin de contradecir el acto de determinación de la Administración, lo que en efecto se verifica que ha ocurrido en el presente caso.

Que estando a lo expuesto, no resultan atendibles los argumentos de la recurrente en torno a la supuesta vulneración al debido procedimiento y su derecho de defensa, por lo que no cabe amparar la nulidad del Resultado del Requerimiento N° que alega la recurrente. Cabe indicar que en similar sentido se pronunció este Tribunal en la Resolución N° 04475-Q-2015, que declaró improcedente una queja formulada por la recurrente por hechos similares a los cuestionados en este extremo materia de análisis.

Que la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311²¹ establece que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General²², modificada por el Decreto Legislativo N° 1272, no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha ley, que señalan que dicha ley contiene normas comunes para las actuaciones

¹⁸ Expuestas en el Anexo 1 al Requerimiento N° (fojas 17815 a 17818).

¹⁹ Estos reparos están desarrollados en los puntos 2.5 y 2.7 del Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada (fojas 20594 a 20597 y 20602 a 20604).

²⁰ Según el texto único ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

²¹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.

²² Recogida actualmente en el texto único ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

de la función administrativa del Estado y regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales (numeral 1) y las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en tal ley (numeral 2). En ese sentido, la aplicación preferente de la Ley del Procedimiento Administrativo General que pretende la recurrente respecto de las normas procedimentales en materia tributaria no resulta amparable.

Que en cuanto a que la Administración no sustentó debida y suficientemente los argumentos de hecho y de derecho de los reparos efectuados, cabe indicar que en el Anexo N° 2 de la resolución de determinación impugnada constan los fundamentos de hecho y de derecho utilizados por la Administración para la formulación de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, teniendo en cuenta la evaluación a los argumentos esgrimidos y documentos proporcionados por la recurrente durante la fiscalización y que fue plasmada en los resultados de los requerimientos cursados, por lo que esta instancia advierte que el valor impugnado atiende a lo prescrito por los numerales 6 y 7 del artículo 77 del Código Tributario, según los cuales la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, así como los fundamentos y disposiciones que la amparen, por lo que no resulta amparable lo sostenido en contrario por la recurrente.

Que cabe mencionar que la página 4 de la indicada resolución de determinación contiene un error material en cuanto señala que la Resolución de Intendencia N° ... declaró la NULIDAD del Resultado del Requerimiento N° ... los Requerimientos N° ... y sus resultados...», ya que tal resolución únicamente declaró nulos los valores anteriores a los que son impugnados en autos, de lo cual también se dejó expresa constancia, siendo que tal error material de ningún modo conlleva a que la resolución de determinación impugnada adolezca de una errada motivación, al no tener efecto alguno en los fundamentos que la amparen, debiendo estarse en este extremo a lo expresado en el considerando precedente y, por tanto, corresponde desestimar la nulidad alegada por la recurrente.

Que con relación a que todos los resultados de los requerimientos adolecen de nulidad, debido a que fueron suscritos por Luis Pardo Pedemonte, quien carecía de facultades para firmar dichos documentos, se debe indicar que según el artículo 2 del antes citado Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, modificado por los Decretos Supremos N° 207-2012-EF y 049-2016-EF, la notificación de los documentos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización, como los resultados de los requerimientos, se ceñirá a lo dispuesto en los artículos 104 al 106 del Código Tributario, siendo que el inciso a) del indicado artículo 104 establece que la notificación de los actos administrativos se realizará por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia y que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario, (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda, (iii) Número de documento que se notifica, (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa y (v) Fecha en que se realiza la notificación.

Que de la revisión a los cargos de notificación de los resultados de los requerimientos emitidos en el procedimiento de fiscalización (folios 17684, 17706, 17759, 17839, 17859, 17872, 17904, 17929, 17947, 17951, 17970, 17982, 20259, 20273 y 20385) se observa que todos ellos fueron notificados en el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, dejándose constancia del nombre y documento de identidad de la persona que recibió los documentos, de acuerdo con lo normado por el inciso a) del artículo 104 del Código Tributario antes citado, debiendo anotarse que la firma por una persona distinta del representante legal de la recurrente no es una circunstancia que afecte la validez de los resultados de los requerimientos, conforme al criterio contenido en las Resoluciones N° 07234-10-2011, 07825-1-2012 y 10402-1-2015, entre otras, por lo que la nulidad alegada en este extremo no resulta atendible, más aún cuando se aprecia en autos que los escritos de respuesta a los requerimientos cursados, sobre los cuales se elaboraron los resultados de los requerimientos, fueron suscritos por el representante legal de la recurrente (rector de la universidad).



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

Que en cuanto a que la Administración debió suspender la ejecución de la Resolución de Intendencia N° que declaró la nulidad de los valores anteriores, en tanto no se resolviera la apelación contra dicha resolución, cabe indicar que el efecto de la nulidad declarada fue la continuación del procedimiento de fiscalización que concluyó con la emisión y notificación de los valores impugnados en autos, los cuales determinaron deuda tributaria a la recurrente al establecer que no estaba exonerada al pago del Impuesto a la Renta por no cumplir los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, teniendo aquella expedido el derecho de cuestionar la determinación efectuada a través de la interposición del recurso de reclamación contra tales valores dentro del término de ley a fin que la deuda tributaria no se tornara exigible coactivamente²³, siendo que procedió de esta forma, según consta en autos, por lo que no resulta atendible su alegato en el sentido que al no haberse dispuesto la suspensión de la ejecución de la Resolución de Intendencia N° ello acarrearía la generación de daños irreparables como la determinación de una deuda tributaria susceptible de cobranza, no apreciándose los vicios de nulidad trascendentales que alega la recurrente.

Que sobre lo afirmado por la recurrente en cuanto a que es falaz lo indicado por la apelada en el sentido que no fueron precisados los documentos que no habrían sido valorados, ya que estos son los documentos presentados durante la fiscalización y los proporcionados con motivo de su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, además que la Resolución de Intendencia N°

ya había dejado constancia que no se habían evaluado los argumentos formulados ni valorado la documentación presentada, cabe indicar que en el recurso de reclamación de autos la recurrente señaló que «...la Administración no solamente no valora los documentos presentados en el citado procedimiento [de fiscalización]; sino que además, ha declarado la pérdida de la exoneración del Impuesto a la Renta...» (foja 20850), argumento que constituye una afirmación genérica que no tiene sustento, pues de la revisión del mencionado recurso no se aprecia mayor detalle sobre los documentos específicos según la recurrente no habrían sido valorados, de manera que la respuesta dada por la apelada con el tenor «...el recurrente no señala cuales serían aquellos documentos que según su apreciación no fueron valorados durante el procedimiento de fiscalización» (foja 20916) no es una afirmación falaz como sostiene la recurrente, siendo que si por tales documentos se refería a los antes detallados, debió precisarlo de tal forma en su recurso, lo que no hizo. Por lo tanto, en este extremo, no se aprecia que la apelada adolezca de vicio de falta de motivación.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° DEL IMPUESTO A LA RENTA DE ENERO A DICIEMBRE DE 2011 : PAGOS A CUENTA

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en los períodos acotados, señala que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto 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 previstos en dicho artículo. Asimismo, dispone que para efecto de lo dispuesto en el mismo artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que según se aprecia del Anexo N° 2 de las Resoluciones de Determinación N° (fojas 20746 a 20749), la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, al establecer que la recurrente no cumplió los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta para encontrarse exonerada del pago de dicho tributo, por lo que consideró que los ingresos declarados en los indicados períodos estaban sujetos al pago del Impuesto a la Renta.

Que en los considerandos precedentes se han expuesto las razones por las cuales a la recurrente le resultaba aplicable la norma antes citada para efectos de su acogimiento a la exoneración del pago del Impuesto a la Renta, habiéndose establecido que no cumplió los requisitos para tal acogimiento, de manera

²³ Según el artículo 115 del Código Tributario la deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza y a este fin se considera deuda exigible, entre otros, la establecida mediante resolución de determinación o de multa notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

que se encontraba obligada a efectuar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por los ingresos que fueron declarados en los períodos fiscalizados. En consecuencia, los valores antes mencionados se encuentran arreglados a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° LA RENTA DE DICIEMBRE DE 2011

RETENCIÓN DEL 4,1% DEL IMPUESTO A

Que el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, señala que en el caso que las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una empresa individual de responsabilidad limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso h) del artículo 24-A de la mencionada ley dispone que para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades el importe de la remuneración del titular de la empresa individual de responsabilidad limitada, accionista, participacionista y en general del socio o asociado de personas jurídicas así como de su cónyuge, concubino y familiares hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, en la parte que exceda al valor de mercado.

Que el artículo 73-A de la misma ley, vigente en el ejercicio acotado, prevé que las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 de la ley²⁴ que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas.

Que el numeral 2 del artículo 18 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF señala que son responsables solidarios con el contribuyente los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración.

Que el inciso e) del numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que, en todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre, tratándose de los supuestos del inciso n) del artículo 37 de la ley, a través de la retención que efectuará el pagador de la renta.

Que la Resolución de Determinación N° (folios 20588 a 20593) fue girada por la retención del 4,1% del Impuesto a la Renta que la recurrente debió efectuar a la distribución de dividendos de diciembre de 2011 de cargo del rector y asociado de la recurrente, Luis Cervantes Liñán, provenientes del reajuste por exceso del valor de mercado de las remuneraciones que le fueron pagadas, el cual se ha analizado precedentemente y mantenido en esta instancia, por lo que de conformidad con las normas antes citadas, se establece que el precitado valor se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, 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 las Resoluciones de Multa N°

(folios 20764 a 20789) fueron

²⁴ Norma que considera como personas jurídicas, entre otros, a las asociaciones, como es el caso de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 10429-1-2021

giradas por la infracción antes citada y se sustentan en los reparos establecidos en las Resoluciones de Determinación N° emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011, los que han sido analizados precedentemente y se han mantenido en esta instancia, por lo que estando a ello corresponde emitir similar pronunciamiento y confirmar la apelada en este extremo.

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción antes citada y se sustenta en los reparos establecidos en la Resolución de Determinación N° emitidas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, los que han sido analizados precedentemente y se han mantenido en esta instancia, a excepción del reparo por gastos no fehacientes en el extremo de las Facturas N° ! emitidas por el proveedor .. y la Factura N° emitida por el proveedor , por lo que estando a ello corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración proceda a reliquidar la Resolución de Multa N°

Que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes, según se verifica de la constancia que obra en autos.

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de junio de 2018, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N° respecto al reparo por gastos no fehacientes en cuanto a las Facturas N° emitidas por el proveedor y la Factura N° emitida por el proveedor debiendo la Administración reliquidar la Resolución de Multa N° 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)
ZD/HV/BC/rmh.

Nota: Documento firmado digitalmente