



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/07/2021
19:38:00 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

EXPEDIENTE N° : 1031-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de julio de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° de 21 de noviembre de 2013, 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 la Resolución de Determinación N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, octubre y diciembre de 2010; y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que los gastos incurridos por el para otorgado a son deducibles en virtud del principio de causalidad, dado que los beneficios que otorga dicho programa permiten a las empresas culminar adecuadamente las relaciones con sus trabajadores, reduciendo contingencias y problemas que afectan negativamente su operatividad; además de potenciar su imagen en el medio como una empresa socialmente responsable y preocupada por su capital humano. Además, señala que cumplen con el criterio de generalidad, pues dicho trabajador ostentaba un cargo que era único en la empresa, siendo el único gerente de y a quien se le pagó el referido programa, cita la Resolución N° 02230-2-2003.

Que señala que luego de la suscripción del Convenio de Extinción de la suscrito con dicho trabajador, acordó de manera independiente otorgarle el curso en el referido programa y que no existe norma en el ordenamiento jurídico que impida acordar algún beneficio adicional de manera verbal, más aún cuando dichos acuerdos no requieren de formalidad alguna para su celebración y validez.

Que manifiesta que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01601-3-2010 no es de observancia obligatoria, además que analiza la aplicación del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no la aplicación del inciso I) del citado artículo que se discute en el presente caso.

Que en cuanto al reparo por gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes, señala que los gastos incurridos en la adquisición de destinados a promocionar los productos que comercializa fueron objetados por la Administración al considerar que no acreditó la entrega de los bienes con documentación o constancia de recepción de los productos.

Que indica que teniendo en cuenta que en el procedimiento de fiscalización la Administración consideró como medio probatorio suficiente la presentación de las Facturas N° en las que se consignaban la entrega de los bienes a sus clientes con motivos promocionales, en la etapa de reclamación también proporcionó la totalidad de las facturas en las que se consigna la entrega del material a sus clientes; sin embargo, estas no fueron debidamente meritadas.

¹ Cabe precisar que S.A. a cuyo nombre se emitieron la resolución apelada y los valores impugnados, fue absorbida por S.A. en virtud de la fusión por absorción del 1 de diciembre de 2016.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/07/2021 19:32:41
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TOLEDO SAGASTEGUI
Claudia Elizabeth FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/07/2021 19:38:49
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco
Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/07/2021 19:37:02
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que agrega que dicha actuación es inconsistente y contradictoria dado que si en el procedimiento de fiscalización se consideró que dicha documentación era suficiente para dejar sin efecto el reparo (por una muestra), lo correcto hubiese sido seguir con dicho criterio en la instancia de reclamación, pues una actuación distinta viola el principio de predictibilidad y se configuraría una actuación arbitraria. Cita las sentencias recaídas en los Expedientes N° 00535-2009-AA y 01458-2007-PA/TC.

Que asimismo, menciona que la Administración omitió valorar las guías de remisión emitidas por el material promocional, hecho que conjuntamente con la documentación aportada, acredita la efectiva entrega de dicho material, al sustentar el traslado de los bienes y por tanto la entrega del material. Añade que el omitir pronunciarse sobre los medios probatorios implica una vulneración al debido procedimiento conforme con lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, lo que acarrea su nulidad. Cita las Resoluciones N° 2243-2-2006 y 175-2-2004, las sentencias recaídas en los Expedientes N° 00312-2011-AA y 8495-2006-PA/TC.

Que en cuanto al reparo por inmueble transferido por debajo del valor comercial, la recurrente refiere que el valor de venta que figura en la factura es el que recibió por la operación una vez que decidió enajenar el inmueble. Menciona que la tasación del inmueble que presentó en el procedimiento de fiscalización no sirve de sustento para cuestionar el valor de venta de su transferencia puesto que no toma en cuenta las características exactas del inmueble, y si bien da cuenta de la existencia de una carga (servidumbre) esta no es valorada y por tanto no castiga su valor, a diferencia del precio pagado por el comprador, en el que sí tomó en cuenta el castigo del precio por la servidumbre.

Que anota que en la instancia de reclamación presentó dos tasaciones, una realizada por la empresa E.I.R.L. y otra, por , en las que se estableció el valor comercial del bien incluida la servidumbre en los importes de US\$ 3 523 000,00 y US\$ 3 608 324,23, respectivamente, por lo que al haberse vendido el inmueble en US\$ 3 682 178,40, queda demostrado que el bien se transfirió a su valor de mercado. Agrega que también presentó un informe sobre la valuación de la servidumbre.

Que refiere que contrariamente a lo señalado por la Administración, los citados informes de tasación si muestran los procedimientos y las metodologías empleadas, las referencias tomadas para la valorización, el sustento del Reglamento General de Tasaciones del Perú, entre otros aspectos que demuestran indubitablemente la suficiencia técnica de las tasaciones. Agrega que si la Administración pretende objetar la validez técnica o el contenido de las tasaciones presentadas debió oponer una tasación, lo que no hizo.

Que manifiesta que la Administración no es competente para descartar la validez de los documentos técnicos y si esto se ampara, ello permitiría que por un motivo injustificado se descarten documentos elaborados por especialistas, y que ni el resolutor ni la persona que suscribe la resolución apelada son especialistas, por lo que sus afirmaciones carecen de validez. Cita la Resolución N° 5437-1-2009 en la que se establece la imposibilidad de descartar un documento técnico, siempre que no se oponga un informe elaborado por un especialista.

Que con relación a la diferencia de metraje de la servidumbre, precisa que si bien ello ocurrió por diferencias metodológicas, no influye en que la servidumbre tiene que valorarse, y por ende, afectar el valor del bien, hecho que indica ha sido concluyente en los tres informes presentados.

Que sobre el reparo por bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad, menciona que los pagos por dichas bonificaciones tuvieron como sustento la política de incentivos al personal, lo cual es desconocido por especulaciones de la Administración. Agrega que los certificados acreditan la forma de cálculo y los requisitos para acceder al beneficio de la bonificación. Indica que de acuerdo con las Resoluciones N° 01014-3-2004 y 00898-4-2008, para permitir la deducción de las gratificaciones extraordinarias, estas deben sustentarse en la relación laboral existente con los trabajadores, sin necesidad de contar con una motivación determinada,



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

y en su caso las bonificaciones se efectuaron para incentivar su producción y coadyuvar a la generación de renta gravada, por lo que resultan plenamente deducibles.

Que manifiesta que la Administración no valoró la documentación proporcionada durante la fiscalización, descartando sin fundamento el documento denominado [redacted] que acredita la forma y los requisitos para acceder a las bonificaciones. Agrega que a través de dicho documento los ejecutivos y gerentes reconocen una situación que ocurrió y que corresponde a la política de incentivos en el ejercicio fiscalizado, por ello, considera que no puede dejar de ser actuado en la vía administrativa sin fundamento, de lo contrario ocurriría una vulneración flagrante a su derecho de defensa y al debido procedimiento.

Que añade que la Administración tampoco ha valorado adecuadamente la demás documentación presentada como es el caso del Reporte de Ganancias y Pérdidas de la línea automotriz, en el que se evidencia que obtuvo rentabilidad en el ejercicio fiscalizado.

Que señala que no se hizo entrega de la bonificación extraordinaria al Gerente [redacted] debido a que no cumplía con el requisito de tener una permanencia no menor de 6 meses, como pudo ser verificado por la Administración. Agrega que dicho requisito fue comunicado a los trabajadores y se da cuenta de su existencia en la [redacted] por la [redacted], que no fue valorada por la Administración.

Que por el reparo de montos entregados a trabajadores cesados, refiere que existió dos modalidades para cesar a sus trabajadores, una por despido arbitrario y la otra por mutuo disenso, precisando que por esta última modalidad tenía a su vez dos formas de negociar, una al amparo del artículo 47 del TUO de la Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, en la que en ningún caso superó el importe que les hubiese correspondido por despido arbitrario, y la otra en virtud del artículo 57 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, en la que el importe fue mayor al que le hubiese correspondido por despido arbitrario. Agrega que al habersele otorgado a todos los cesados un importe por motivo del cese laboral se cumple con el criterio de generalidad del gasto; cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 846-2-2008 y 20288-1-2011.

Que en cuanto al pago efectuado a [redacted], precisa que las indemnizaciones laborales son pagos de carácter obligatorio que tiene que realizar el empleador a efectos de despedir injustificadamente a un trabajador, por lo que siendo una obligación legal, resulta deducible y si bien en la apelada la Administración ha observado el importe pagado a dicho [redacted] por superar el límite legal, ello no fue materia de discusión en fiscalización, por lo que se ha configurado un vicio de nulidad por cambio de fundamento de acuerdo con lo previsto en el artículo 127 del Código Tributario. Precisa que en fiscalización la Administración no advirtió que la indemnización por despido arbitrario es un importe que se paga por mandato legal, y por ende, resulta deducible.

Que menciona que los reparos formulados por la Administración en los cuales detectó supuestas inconsistencias al haber comparado a [redacted] que tenían puestos distintos, no se encuentran sustentados, por cuanto es factible que la asignación de una mayor o menor suma al trabajador se origine a causa del periodo por el cual se mantuvo el vínculo laboral, así como el cargo que ostentó en la empresa. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 846-2-2008, 2230-2-2003, 898-4-2008, 11321-3-2007, 1752-1-2006, 523-4-2006 y 7840-3-2010.

Que sobre el reparo por gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas, la recurrente alega que si bien en el ejercicio 2010 incurrió en gastos financieros (intereses), ello no tuvo vinculación alguna con las acciones de [redacted] S.A. por las que percibió dividendos en dicho ejercicio (renta inafecta). Agrega que en el ejercicio 2010 no realizó ninguna adquisición de acciones, siendo que las que generaron los dividendos fueron adquiridas en años anteriores, por ello los gastos financieros no están relacionados con tales dividendos.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que anota que ha puesto a disposición de la Administración toda la documentación contable que acredita el origen y destino de los gastos financieros; sin embargo; la Administración por una interpretación errada y sin merituar los medios probatorios ni hacer la verificación correspondiente, ha incluido en el procedimiento de la prorrata los gastos financieros, lo que vulnera el debido procedimiento.

Que respecto al reparo por premios entregados, menciona que en el caso de autos no es de aplicación el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo refiere la Administración, dado que las promociones no estuvieron dirigidas a los consumidores reales sino a los que adquieren sus productos para luego colocarlos en el mercado. Agrega que de acuerdo con las Resoluciones N° 11915-3-2007, 016592-3-2010 y 03976-8-2011, los distribuidores y/o mayoristas no son consumidores reales finales, por ello no resulta válido que la Administración desconozca la deducción del gasto aplicando los requisitos establecidos en el referido inciso.

Que anota que aplicar una norma a un supuesto que no corresponde es una infracción al principio de actividad reglada de la función administrativa, por lo que considera que se ha vulnerado el principio de legalidad contenido en la Ley N° 27444, y que contrariamente a lo afirmado por la Administración, sí ha presentado la documentación que acredita la entrega de los premios.

Que en su escrito de alegatos presentado el 8 de febrero de 2021 (folios 4749 a 4839), la recurrente sobre el: indicó que el análisis de su deducibilidad no se puede enfocar desde la perspectiva del trabajador, sino que su análisis debe realizarse sobre las ventajas² que le genera a la empresa requerir dichos servicios. Agrega que en el supuesto negado de que se considere que no fluye de algún documento la obligación de otorgar dicho beneficio, el tratamiento que se le debe dar es el de una gratificación extraordinaria por cese para los efectos cita la Resolución N° 03716-4-2017. En cuanto a los reparos por inmueble transferido por debajo del valor comercial y por gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes, reitera sus argumentos y alega respecto a este último su nulidad, al considerar que la Administración en la resolución apelada cambió el fundamento del reparo, debido a que en el procedimiento de fiscalización no discutió la causalidad del gasto, sino que no se había entregado documentación que acreditara la entrega efectiva de material promocional. Cita las Resoluciones N° 08602-8-2013 y 05753-1-2019.

Que asimismo, con relación al reparo por bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad, la recurrente reitera sus argumentos y alega la nulidad de dicho reparo al considerar que la Administración en la resolución apelada realiza un razonamiento incongruente del citado reparo, pues la generalidad no se vincula con la necesidad del gasto, sino con el hecho que el beneficio otorgado al trabajador se entregue a todos los empleados que se encuentren en las mismas condiciones. En cuanto al reparo por montos entregados a trabajadores cesados, solicita la aplicación de la Resolución N° 07257-4-2016, al haber cumplido con realizar las retenciones correspondientes al Impuesto a la Renta sobre rentas de quinta categoría, para afectos de la deducibilidad del gasto materia de reparo.

Que respecto del reparo por gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas, manifiesta que no resulta aplicable a los gastos financieros (intereses) lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que dichos gastos se encuentran regulados en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme con lo dispuesto en las Resoluciones N° 01884-9-2020, 08382-10-2019 y 04721-4-2007; y si bien incurrió en el ejercicio 2010 en gastos financieros estos no se encuentran vinculados a los dividendos materia de observación, por lo que considera que debe dejarse sin efecto el citado reparo. Precisa que en el supuesto negado que resulte aplicable el inciso p) del artículo 21 citado no se puede calificar la totalidad de los gastos como comunes, sino que debe discriminarse cada componente del concepto y analizar su vinculación con cada uno de ellos, tal como lo ha evidenciado este Tribunal en las Resoluciones N° 03360-9-2019 y 04721-4-

² Reduce posibles contingencias que afecten negativamente la operatividad de la empresa; ayuda a los demás colaboradores a percibir bienestar y seguridad de parte de la organización con respecto a sus personas; y, la imagen de la empresa se potencia pues es percibida en el medio como socialmente responsable y preocupada por su capital humano.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

2007. En cuanto al reparo por premios entregados reitera sus argumentos en el sentido de que no le resulta aplicable el literal u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto sus clientes no califican como consumidores reales sino como distribuidores; precisa que presentó diversa documentación que no fue debidamente merituada por la Administración, siendo que en caso no resultara suficiente, debió efectuarse cruce de información con sus clientes de acuerdo con los principios de impulso de oficio y verdad material.

Que alega que corresponde que el Tribunal Fiscal aplique lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, referida a que declare la prescripción de la acción de cobro de la Administración por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, así como la inaplicación de intereses moratorios y cualquier otro concepto generado por la demora en resolver, teniendo en cuenta, entre otros, los criterios del Tribunal Constitucional expuestos en las Sentencias de los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC. Agrega que la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que los jueces y tribunales están obligados a aplicar las normas conforme con la interpretación dictada por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones.

Que por su parte, la Administración respecto del reparo por _____ otorgado a _____ por el cual la recurrente no sustentó la causalidad, indica que dicho servicio contratado no tuvo como finalidad la generación de renta gravada para la recurrente, puesto que se brindó cuando ya no existía vínculo laboral con dicha persona; además no constituía una obligación establecida en el _____ suscrito con el referido trabajador, por lo que consideraba que el aprovechamiento de dicho servicio recaía únicamente en beneficio del extrabajador; y en consecuencia, concluyó que no se encontraba acreditada la relación de causalidad entre el gasto reparado y la renta gravada.

Que respecto al reparo por gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes, la Administración menciona que si bien los gastos incurridos por la recurrente por la supuesta entrega de productos promocionales para incrementar sus ventas, calificarían como gastos de promoción, no resulta suficiente para sustentar su entrega la sola presentación de los comprobantes de pago o la documentación interna que puede generar la propia recurrente para afirmar que se encontraban sustentados, sino que resultaba imprescindible probar la supuesta entrega de los bienes con actas o listados de entrega en los que conste el motivo de la entrega, fecha, firma y datos de identificación de los destinatarios de la promoción. Cita las Resoluciones N° 5995-1-2008 y 04967-1-2010.

Que por el reparo por inmueble transferido por debajo del valor de mercado, anota que dado que no se encuentra sustentada la valorización de la servidumbre, que según afirmación de la recurrente no fue considerada para la determinación del valor comercial efectuada en el Informe de Tasación N° _____ no correspondía que se disminuya dicho valor comercial del inmueble transferido, más aún si no se encuentran acreditadas las dimensiones de la servidumbre con la documentación pertinente ni procedimiento técnico para su cálculo.

Que precisa que en etapa de reclamación la recurrente presentó informes de tasación elaborados por _____ S.A.C., _____ S.A. e _____ E.I.R.L., de los que se observa que contienen diferentes valores comerciales que el establecido inicialmente en el Informe de Tasación N° _____ evaluado en el procedimiento de fiscalización, además que en el caso de estas dos últimas empresas de los documentos retrospectiva de predio urbano" y "Valuación de inmueble - hoja resumen" no se acredita el procedimiento técnico utilizado para evaluar la servidumbre, mientras que en el caso de la primera empresa del documento "Valuación referencia de servidumbre", si bien se utiliza un procedimiento no se ha acreditado las dimensiones de la servidumbre, lo que constituye un paso previo para efectuar la valuación de esta que la recurrente pretende aplicar para disminuir el valor comercial del bien sujeto de observación.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que también señala que contrariamente a lo afirmado por la recurrente en el referido Informe de Tasación N° [redacted] si se consideró la servidumbre que pretende aplicar al valor comercial para justificar la diferencia de valor, dado que en dicho documento se da cuenta de su existencia.

Que sobre el reparo por bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad, la Administración menciona que la bonificación extraordinaria entregada por cumplimiento de metas corporativas, no fue abonada a todos los trabajadores de la unidad de [redacted] que ostentaban cargos con características similares, pues de la documentación presentada advierte que el Gerente de Proyectos de la unidad de [redacted], no fue incluido como beneficiario, por lo que considera que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que asimismo, señala que los documentos presentados en la instancia de reclamación, como la [redacted] no resultan suficientes para acreditar la necesidad del gasto, pues debe complementarse con documentación adicional que -valorada en conjunto- acredite el cumplimiento del principio de causalidad, como es el caso de las políticas de incentivos instauradas por la empresa, pues si bien alega que fue suscrita por el [redacted] y que además fue comunicada a los trabajadores, no presentó documentación que sustente su afirmación. Por tanto, al no cumplirse con el criterio de generalidad ni haberse presentado documentación que sustente de manera fehaciente la necesidad de otorgar la bonificación materia de análisis, dicho gasto no resulta deducible para determinar la renta neta imponible.

Que en cuanto al reparo por montos entregados a trabajadores [redacted] señala que en el caso de autos, no existe una explicación que justifique el motivo por el que se otorgó a los trabajadores [redacted] tipos de incentivos diferentes. Indica que se entregaron bonificaciones similares a trabajadores que se encontraban en condiciones diferentes, por ejemplo, los importes abonados a las personas que se desempeñaban en el cargo de [redacted] eran similares a pesar de que el tiempo laborado entre ellos difería ostensiblemente; asimismo, precisa que se entregaron bonificaciones diferentes a los extrabajadores que se encontraban en condiciones similares, como es el caso de los representantes de ventas en que el tiempo de servicios prestado a la empresa era parecido.

Que menciona que la recurrente no presentó la documentación que acredite los parámetros utilizados para abonar las bonificaciones otorgadas en virtud del artículo 47 del TUO de la Ley de Formación y Promoción Laboral Decreto Supremo N° 002-97-TR y el artículo 57 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios - Decreto Supremo N° 001-97-TR, debido que al comparar los importes otorgados a los extrabajadores por mutuo disenso se advierte que en todos los casos no se aplica la misma proporción para determinar dicha bonificación.

Que en cuanto a los importes abonados a los extrabajadores [redacted], señala que el gasto no debió deducirse en el ejercicio 2010, sino en el 2011 al haber [redacted] los trabajadores en este último ejercicio.

Que respecto al importe por indemnización por resolución del contrato, esto es, por el despido arbitrario de [redacted], refiere que este no corresponde a una contraprestación de un servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originaron para el trabajador por la terminación unilateral del contrato laboral, por lo que considera que no se trata de un gasto necesario, no encontrándose reconocido como gasto según lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que, en el supuesto negado que la referida indemnización sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta que el importe otorgado excede del que legalmente le correspondería.

Que respecto al reparo por gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas, señala que en el ejercicio 2010 la recurrente percibió rentas gravadas y no gravadas, estas últimas provenientes de los dividendos entregados por las empresa [redacted] S.A., y que al verificarse que no cuenta con un sistema de control que permita identificar en forma específica los gastos para imputarlos a



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

dichas rentas, resultaba aplicable el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que considera que no es discutido por la recurrente dado que reconoce que existen gastos inherentes a rentas no gravadas.

Que manifiesta que, si bien la recurrente en su declaración rectificatoria adicionó por el referido reparo la suma de S/ 53 497,00, el importe observado asciende a S/ 368 498,47, advirtiendo que las diferencias radican en los importes considerados por aquella en los ingresos y gastos; así en el caso de los ingresos expresa que consideró el importe de S/ 476 764 279,00, no obstante, no ha explicado cómo se encuentra conformado dicho importe, siendo que la Administración para determinar los ingresos tomó en cuenta la información contable y los reparos a los ingresos en dicho ejercicio. En cuanto a los gastos comunes alega que contrariamente a lo afirmado por la recurrente sí deben formar como parte de estos los gastos financieros dado que no existía información que permitiera vincularlos directamente con los ingresos gravados, siendo que es la propia recurrente quien, para determinar los gastos comunes, consideró a los gastos administrativos.

Que por el reparo por premios entregados por la recurrente, anota que esta no ha demostrado que el sorteo realizado a favor de sus clientes haya cumplido con los requisitos establecidos vigentes, así como tampoco acreditó con documentación fehaciente la comunicación y entrega de los bienes a los ganadores de tal acto.

Que manifiesta que la recurrente no expuso los motivos por los que de las personas a quienes se les enviaron cartas, solo se seleccionaron a para participar en el , además el hecho que haya afirmado que solo le envió cartas a un grupo seleccionado de clientes, denota que el no estuvo dirigido a la generalidad de los consumidores reales. Agrega que los premios deben ser otorgados con carácter general y estar dirigidos a los consumidores finales, no calificando como estos últimos a los toda vez que no adquieren, utilizan o disfrutan un producto o servicio como destinatario final, y que si bien la recurrente presentó copias de las cartas emitidas, estas carecen de fecha de recepción y en algunas de ellas en las que constan la firma de la persona que supuestamente la recibió no se identifica a esta, lo cual le resta fehaciencia a la documentación proporcionada.

Que agrega que el hecho que el sorteo se haya efectuado en presencia de los clientes que calificaron como posibles ganadores, no sustituye el requisito que el sorteo debió realizarse ante la presencia de un notario público, por lo que no se cumplió con el requisito previsto en la norma correspondiente.

Que en cuanto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, octubre y diciembre de 2010, menciona que corresponde a los reparos por inmueble transferido por debajo del valor comercial, según informe de tasación, extorno de ingresos realizados indebidamente por devolución de ingresos realizados y no incluidos dentro de la base de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que no fueron sustentados.

Que en su escrito de alegatos presentado el 3 de febrero de 2021 (folios 4744 a 4748), la Administración por el reparo de inmueble transferido por debajo del valor comercial, reitera los argumentos expuestos en la resolución apelada en el sentido que en la valuación comercial del inmueble presentada por la recurrente sí se consideró la existencia de la servidumbre.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 1966 a 1968 y 1972), respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° (folios 2089 a 2101, 2103, 2112 y 2128 a 2170), giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, octubre y diciembre de 2010; y las Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 2113 a 2127).



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que la controversia de autos consiste en determinar si los citados valores han sido emitidos con arreglo a ley.

Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 2168) se aprecia que la Administración efectuó diversos reparos, dentro de ellos, por los conceptos de por el que no se sustentó la causalidad, gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes, inmueble transferido por debajo del valor comercial, bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes y montos entregados a trabajadores sin cumplir los criterios de generalidad y proporcionalidad; así como la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas y premios no acreditados documentariamente, los que serán materia de análisis en la presente resolución³.

Servicio de outplacement individual otorgado a por el que no se sustentó la causalidad

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2160 a 2164 y 2168), se advierte que la Administración reparó los gastos por el servicio de , al considerar que no cumplen con el principio de causalidad ni con el criterio de generalidad por la suma de S/ 27 900,00, pues se trata de liberalidades no deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; sustenta el reparo en lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 e inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1942 y 1943), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad de los gastos registrados en la Cuenta contable 63200007 - Honorarios Asesoría Esp., dentro de ellos, el servicio por por la suma de S/ 27 900,00, detallado en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folio 1940).

Que en su escrito de respuesta presentado el 21 de mayo de 2012 (folio 1911), la recurrente manifiesta que los gastos por los servicios por resultan necesarios para que pueda cumplir con sus prestaciones y así generar la renta gravada.

Que en el Punto 1.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1931 y 1932), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó que de ella se advierte que el gasto corresponde a un programa diseñado para brindar apoyo a los ejecutivos senior durante su proceso de transición a una nueva actividad profesional dependiente o independiente, siendo que la Factura N° emitida por S.A., materia de observación, corresponde a los honorarios por el programa de persona con quien no mantiene una relación laboral. Añade que dicho programa sirvió de ayuda para que la referida persona formara su propio negocio no sustentando la recurrente la causalidad con su fuente generadora de renta, por lo que considera que corresponde a un acto de liberalidad no deducible para efectos del Impuesto a la Renta.

³ Conforme se aprecia de los Anexos N° 2 y 2.1 adjuntos a la citada resolución (folios 2167 y 2168), la Administración también efectuó reparos por los conceptos de Elaboración de Plan de Marketing sin sustento de causalidad, consideradas como activo fijo no aceptado como gasto, gastos de marketing no acreditados, gastos por muestras de productos no sustentados fehacientemente, gastos por servicio de reproceso no sustentado, pérdidas extraordinarias no acreditadas, provisión de cobranza dudosa que se encontraba afianzada no aceptada como gasto, cargos en exceso al costo de ventas, extornos realizados indebidamente por devoluciones de panetones, bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad, remuneraciones al directorio que superan el límite establecido y proporcionalidad respecto a los gastos comunes destinados rentas gravadas, exoneradas o inafectas; los cuales, tal como es reconocido por la Administración, fueron aceptados en la etapa de fiscalización, por lo que no son materia de impugnación en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que posteriormente, a través del Anexo N° 02 al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1777 a 1780), la Administración comunicó a la recurrente la observación para efectos de que presente su descargo debidamente sustentado con la documentación fehaciente, siendo que en el Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento (folio 1775), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno a la observación formulada.

Que la Administración en el Anexo N° 4 a la resolución de determinación materia de impugnación (folio 2163), dejó constancia que la recurrente el 28 de diciembre de 2012, con posterioridad al cierre del anotado requerimiento, presentó un escrito (folios 1752 y 1753), en el que manifestó que el servicio de se pagó con ocasión del para que este último a través de una capacitación pueda emprender algún negocio o empresa, y para mantener un trato cordial y evitar contingencias o problemas futuros. Agrega que dicha asesoría se llevó a cabo cuando mantenía aún una relación laboral con el referido ex-trabajador, por lo que considera que no es correcta la afirmación de la Administración pues el cese se produjo el de setiembre de 2010.

Que al respecto, según el inciso l) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos por aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, precisándose que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del aludido artículo, modificado por la Ley N° 28991, establece que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere los incisos l), ll) y a.2) de este artículo.

Que la mencionada norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio previsto por este Tribunal en las Resoluciones N° 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que este Tribunal ha precisado en las Resoluciones N° 00898-4-2008, 11321-3-2007, 01752-1-2006 y 00523-4-2006, entre otras, que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que por otro lado, el inciso d) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece como una de las causales de extinción del contrato de trabajo, al mutuo disenso entre trabajador y empleador.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en la Resolución N° 20274-9-2012 este Tribunal señaló que de acuerdo con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y en tal sentido son deducibles los pagos que se hubiesen efectuado al personal en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR.

Que el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 002-97-TR, establece que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que en el presente caso, para efectos de sustentar la observación, la recurrente presentó copia de la Factura N° emitida el 21 de setiembre de 2010 por la S.A. por la suma de US\$ 10 000,00, por el concepto de servicio de según carta (folio 886). Asimismo, presentó copia de los asientos contables para acreditar la provisión del gasto y del pago de la citada factura (folios 887 a 889).

Que también se aprecia que presentó cartas emitidas por la citada empresa los días de setiembre de 2010 (folios 878 a 882), en las que se pone a disposición de la recurrente la propuesta del programa de para Ejecutivos y la entrega de la citada factura por los honorarios profesionales correspondientes al citado programa para beneficio de , precisándose que la facturación es emitida al darse inicio a cada programa individual, siendo que del referido programa se desprende que consiste en brindar apoyo apropiado a los ejecutivos durante su proceso de transición a una nueva actividad profesional dependiente o independiente.

Que adjunta a la citada documentación correos electrónicos (folios 874 a 877), en los que se da cuenta, entre otros, de los informes remitidos por la aludida empresa a la recurrente, sobre el desarrollo del programa en y que este se orientó al tema del negocio propio.

Que en la instancia de reclamación la recurrente proporcionó la Liquidación de Beneficios Sociales de de enero 2006 al 30 de setiembre de 2010 (folio 2749), en la que se deja constancia que se le otorgó como beneficio una de S/ 175 100,00. También proporcionó el celebrado el 10 de setiembre de 2010 entre la recurrente y (folios 2747 y 2748), en el que se establece que al amparo del artículo 147 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 ofreció al trabajador la entrega de S/ 175 100,00 como incentivo o ayuda económica para ser aportado a la constitución de un nuevo negocio dado que convinieron en la extinción del vínculo laboral; adicionalmente en las Cláusulas Quinta y Sexta del referido Convenio, se establece que la recurrente le otorgará una licencia con goce de haber del 10 al 30 de setiembre de 2010 y que la liquidación de beneficios sociales se realizará a esta última fecha.

Que del referido convenio no se desprende que el servicio de capacitación observado haya sido otorgado como parte de los beneficios otorgados con motivo de la negociación para el retiro o cese de labores de , siendo que la recurrente no ha presentado documentación adicional para sustentar dicho gasto, y en tal sentido, la erogación de dichos servicios no cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que dado que en la presente resolución se ha concluido que los gastos por servicios no son deducibles al no haberse acreditado su causalidad, esto es, la relación con la generación de renta gravada, no resulta relevante el análisis de la fecha en que se produjo la extinción del vínculo laboral del con la recurrente; así como el cumplimiento del criterio de generalidad y las Resoluciones N° 02230-2-2003 y 03716-4-2017, citadas por esta.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en relación al argumento de la recurrente en el sentido de que no existe norma en el ordenamiento jurídico que impida acordar algún beneficio adicional de manera verbal, más aún cuando dichos acuerdos no requieren de ninguna formalidad para su celebración ni validez, cabe señalar que correspondía a la recurrente aportar los medios probatorios que sustenten la erogación alegada, lo que no hizo, por lo que no es amparable el argumento de la recurrente.

Que con relación a la afirmación de la recurrente referida a que el análisis del servicio de outplacement debe enfocarse desde las perspectivas de las ventajas que le genera a la empresa requerir dichos servicios, cabe señalar que esta no ha demostrado, entre otros, cómo es que dicho servicio otorgado reduce posibles contingencias que afecten la operatividad de la empresa, por lo que su argumento carece de asidero.

Gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes

Que de acuerdo con los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2158 a 2160 y 2168), la Administración reparó los bienes adquiridos y registrados como gastos promocionales en la Cuenta contable 63700004 - *Merchandising* por la suma de S/ 315 267,00, al considerar que la recurrente no acreditó su entrega para fines promocionales ni presentó documentación que permita verificar que fueron destinados a promocionar los productos que comercializa.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 1943), la Administración solicitó a la recurrente sustentar que los gastos registrados en la Cuenta contable 6370004 - *Merchandising*, detallados en el Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (folios 1938 y 1939), cumplieran con el principio de causalidad.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 1930 y 1931) la Administración indicó que de los documentos presentados por la recurrente se observa que registró como gastos promocionales la adquisición de y polos, por la suma de S/ 317 540,20 por los cuales no exhibió documentación alguna que acredite que dichos bienes fueron entregados a sus clientes.

Que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración emitió el Anexo N° 02 al Requerimiento N° (folios 1777 a 1780), mediante el cual comunicó a la recurrente la observación de los gastos promocionales para efectos de que presente su respectivo descargo y la documentación fehaciente que considere pertinente, siendo que en el resultado del citado requerimiento (folio 1775), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó documentación que sustente la observación.

Que la recurrente presentó un escrito el 28 de diciembre de 2012 (folios 1751 y 1752), en el que manifiesta que la entrega de los bienes observados constituye un gasto promocional que se encuentra relacionado con la generación de renta gravada, toda vez que es una herramienta empleada para fomentar la venta de sus productos.

Que en el Anexo N° 4 a la Resolución de Determinación N° (folio 2159), la Administración dejó constancia del citado escrito y precisó que la recurrente presentó las Facturas que acreditan la entrega a los clientes de algunos de los bienes observados, por la suma de S/ 2 272,93, por lo que al no haber presentado documentación que acredite que el resto de los bienes fueron entregados con fines promocionales a sus clientes mantuvo el reparo.

Que en el presente caso, la controversia consiste en determinar si se encuentra sustentada la entrega de los bienes adquiridos para fines promocionales a los clientes de la recurrente, a fin de que proceda su deducción para efectos del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que según el Comprobante de Información Registrada y el Informe General de Fiscalización (folios 2012 y 2199), la recurrente tiene como actividad económica principal la exportación, consignación y/o cualquier otra operación comercial relacionada con toda clase de bienes o mercancías y/o servicios en general.

Que el artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que en las Resoluciones N° 02111-2-2017, 015181-3-2010 y 016592-3-2010, este Tribunal ha indicado que la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas, de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia", corresponden a actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar, etc., sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.

Que en las Resoluciones N° 06539-5-2004 y 10709-3-2013, entre otras, se ha señalado que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría y, en tal sentido, las entregas de bienes de propia producción con fines promocionales constituirían gastos deducibles por cumplir con el principio de causalidad, siempre y cuando quedara acreditada la relación del gasto con la generación de la renta. Asimismo, en la Resolución N° 07527-3-2010 ha señalado que, aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados, por ejemplo, a los clientes, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que de lo actuado se verifica que la Administración reparó las erogaciones por bienes adquiridos y registrados como gastos promocionales por el importe de S/ 315 267,27, al considerar que la recurrente no acreditó la entrega de dichos bienes para fines promocionales ni presentó documentación sustentatoria que permita verificar que los bienes fueron finalmente destinados a promocionar los productos que comercializa, validando solamente aquellos casos en que se proporcionó las facturas ventas en que se detallaba los bienes que fueron entregados como bonificación, tal como se muestra a continuación:

Número de Asiento	Fecha		Glosa	Importe Total	Importe sustentado	Importe no sustentado
3600007561	20/08/2010		Casacas unidades	65 000,00	500,00	64 500,00
100214369	31/12/2010	S.A.C.	Panelón Castrol x 800 gr. unidades	58 900,00	706,80	58 193,20
3600003685	30/04/2010	S.A.C.	1 500 mamelucos pro	48 750,00	162,60	48 587,50
3600004543	28/05/2010		mamelucos pro	48 750,00	0,00	48 750,00
3600000332	27/01/2010	S.A.C.	25 000 cartucheras	32 500,00	78,00	32 422,00
3600000349	27/01/2010		25 000 cartucheras	32 500,00	0,00	32 500,00
3600009124	30/09/2010	S.R.L.		31 140,20	825,63	30 314,57
Total				317 540,20	2 272,93	315 267,27

Que en efecto, de la revisión de las Facturas emitidas por la recurrente (folios 1645 a 1651), se aprecia que esta entregó en calidad de promoción y bonificación panetones, mamelucos promoción, cartucheras escolares y polos por un total de S/ 2 272,93, bienes que fueron adquiridos a los citados proveedores conforme se advierte de las facturas detalladas en el aludido cuadro, a las que adjuntó órdenes de compra, en estas últimas se les asignó códigos a los bienes, guías de remisión emitidas por el proveedor y asientos contables por la provisión del gasto y su pago (folios 822 a 862).



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en la instancia de reclamación para sustentar la observación, la recurrente presentó⁴: i) las Políticas generales de concursos, promociones y descuentos; ii) el Procedimiento de entrega de mercadería promocional, en cuyas etapas 8 y 9 se precisa que los pedidos son entregados siguiendo el procedimiento estándar de liberación, facturación y entrega de pedidos y que la mercadería promocional se entrega con los productos solicitados; y iii) correos electrónicos mensuales en donde se detalla cuál sería el mecanismo aplicable en cada mes respecto de la entrega de promociones a los clientes (folios 2659 a 2708).

Que también presentó copia de facturas y boletas de venta emitidas a sus clientes (folios 2796 a 4527), en las que se observa que la recurrente conjuntamente con el despacho del pedido de sus clientes entregó cartucheras, mamelucos de promoción, casaca y panetón en calidad de bonificación; adjuntó a las copias de las facturas y boletas de venta una relación de los bienes que fueron motivo de entrega (folios 2521 a 2533, 2909 a 2915, 3405 a 3414, 4098, 4099 y 4373 a 4377).

Que de la revisión de la relación por el detalle de los bienes que fueron entregados, citada en el considerando anterior, se aprecia que en esta se hace referencia a los comprobantes de pago con los que fueron entregados los referidos bienes como son facturas y boletas de venta; asimismo, se observa que en el caso de los panetones se hace referencia a la entrega de parte de este producto solamente mediante guías de remisión.

Que del cruce de la referida relación con los documentos proporcionados por la recurrente como facturas y boletas de venta, se advierte que parte de los bienes adquiridos y que son materia de observación fueron entregados con estos comprobantes; en otros casos, si bien se consignó que la entrega se sustenta en un comprobante de pago no se aprecia que haya presentado dicho documento, como es el caso por ejemplo de la entrega de polos como bonificación en el que se aprecia que en el listado se señala que mediante las Facturas se entregaron 12, 30, unidades, respectivamente; sin embargo, no se presentó la documentación para sustentar la entrega; asimismo, por el mismo bien se advierte que en el listado consignó una mayor cantidad que la contenida en los comprobantes de pago, tal es el caso de las Factura y la Boleta de Venta en las que se referencian 40 y 10 unidades; sin embargo, de acuerdo con los referidos documentos corresponden a la entrega de 4 y 1 unidades.

Que de la documentación precedentemente citada se aprecia que con motivo de la venta de sus productos, la recurrente a través de los citados comprobantes de pago entregó a sus clientes bienes promocionales en calidad de bonificación, los cuales de acuerdo con el código de producto consignado en las órdenes de compra y en la relación en donde se detalla los bienes que fueron entregados, corresponden a los bienes materia de observación (folios 835, 842, 858, 2521 a 2533, 2909 a 2915, 3405 a 3414, 4098, 4099 y 4373 a 4377); así para las cartucheras escolares, mamelucos de promoción, casaca se les asignaron los Códigos N° respectivamente, y en el caso de los polos de promoción se le asignó el Código N° consignado en la factura del proveedor como referencia.

Que como se puede apreciar, la recurrente para acreditar la entrega de bienes presentó comprobantes de pago y un listado por cada producto en el que se detalla los bienes que fueron entregados con comprobantes de pago, detectándose que en algunos casos en dichos listados se señaló comprobantes de pago que no fueron presentados, y en otros, se precisó importes mayores que los contenidos en los citados comprobantes de pago.

⁴ Cabe indicar que en la resolución apelada la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la Carta Fianza N° emitida por el Banco para efectos de que se meritúe los medios probatorios presentados en la instancia de reclamación, los cuales precisó serían merituidos al haberse afianzado la deuda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario (folio 4588).



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en tal sentido, contrariamente a lo alegado por la Administración, para acreditar la entrega de los bienes promocionales la recurrente presentó documentación que sustenta dicha entrega; sin embargo, al detectarse en algunos casos la entrega de bienes que no se encuentra sustentada, pues no se presentó comprobantes de pago y en otros casos se referenció cantidades menores consignadas en dichos comprobantes de pago, corresponde que la Administración teniendo en cuenta la documentación proporcionada por la recurrente verifique la cantidad de los bienes que efectivamente fueron entregados en calidad de promoción y valorice conforme efectuó en el procedimiento de fiscalización, tomando en cuenta el valor unitario del bien y las cantidades entregadas; por lo que corresponde revocar la apelada a fin que la Administración proceda conforme con lo expuesto.

Que en cuanto a la nulidad alegada por la recurrente en el sentido que la Administración omitió pronunciarse las guías de remisión cuya valoración en conjunto con otra documentación sustentaría la entrega de los bienes promocionales, cabe indicar que de la documentación presentada en la instancia de reclamo no se advierte que haya proporcionado las guías de remisión aludidas y si bien en la relación de los bienes entregados precedentemente citada se consigna el número de las guías de remisión, esta es una información referencial por la que no se cuenta con documentación que permita constatarla, por lo que no resulta procedente la nulidad alegada por la recurrente, ni las Resoluciones N° 2243-2-2006 y 175-2-2004, las sentencias recaídas en los Expedientes N° 00312-2011-AA y 8495-2006-PA/TC, invocadas por esta así tampoco la vulneración a los principios invocados.

Que asimismo, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, se aprecia que tanto en el procedimiento de fiscalización como en la instancia de reclamación la Administración fundamentó su análisis del reparo al no proporcionarse documentación que acredite la entrega de los bienes con fines promocionales, por lo que la nulidad alegada por la recurrente no resulta atendible, ni las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08602-8-2013 y 05753-1-2019, citadas para sustentar la referida nulidad.

Inmueble transferido por debajo del valor comercial, según informe de tasación

Que del Punto 4.3 del Anexo 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2153 a 2157) se aprecia que la Administración reparó la diferencia entre el valor comercial contenido en el Informe de Tasación N° y el valor de transferencia según la Factura del inmueble ubicado en el Lote N° , por la suma de S/ 1 824 591,05, al considerar que el valor comercial contenido en el referido informe es el que corresponde al valor de mercado.

Que al respecto, el artículo 32 de la aludida Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, dispuso que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier título, así como prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del Impuesto, sería el de mercado, y si el valor asignado difiriera del de mercado, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que según el numeral 3 del citado artículo, tratándose de bienes del activo fijo respecto de los cuales se realicen transacciones frecuentes en el mercado, el valor de mercado sería el que corresponda a dichas transacciones, y en el caso de bienes respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que conforme con el criterio establecido por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12056-3-2009 y 10547-2-2008, para determinar una posible subvaluación de ventas, en aplicación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración debía comparar el valor de venta considerado en la operación realizada por la recurrente con el valor de mercado; asimismo, para establecer el correspondiente valor de mercado, la Administración, en principio, debía determinar el tipo de bien de que se trataba, identificando su calificación ya sea como existencia o como activo fijo, de tal manera que pudiese fijarse la regla en base a la cual se determinaría el valor de mercado, la cual debía aplicarse considerando la información que corresponda a la fecha en que se produjo la transferencia del bien.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folio 1831), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual la venta del citado inmueble se realizó a un menor valor que el de su valuación, pues de la revisión del Informe de Tasación N° realizado por la S.A.C. el valor comercial ascendió a US\$ 4 320 817,20 mientras que en la Factura de Venta emitida el 31 de enero de 2010 a la S.A. se consideró un importe de US\$ 3 682 178,40, estableciéndose una diferencia de US\$ 638 638,80 (S/ 1 824 591,05).

Que la recurrente en su escrito de respuesta presentado el 27 de noviembre de 2012 (folios 1817 y 1818) indicó que no consideró el valor comercial por cuanto corresponde a un valor abstracto, toda vez que no es un importe por el que estaría dispuesto a pagar un potencial comprador, como sí lo es el valor de realización automática que es el valor real que estaría dispuesto a pagar un comprador en caso se comercialice el bien inmediatamente.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 1825 a 1827), la Administración refiere que para verificar el valor de mercado del inmueble ubicado en el de la tomó en cuenta el valor de tasación según el Informe de Tasación N° presentado por la recurrente, por cuanto de la información solicitada a la en relación con transacciones similares a la efectuada por aquella existen diferencias significativas que no le permitieron tomarlas como referencia. Manifiesta que si bien en el citado informe se hace mención a un valor de realización inmediata, dicho valor se calculó tomando en cuenta los gastos de venta del inmueble (gastos de publicidad, de valuación, comisiones de venta, entre otros), gastos que considera son registrados contablemente y deducidos tributariamente de la renta neta imponible, por lo que refiere que el valor de mercado es el valor comercial de dicho bien, valor que es mayor al facturado por la recurrente, por lo que indicó, que correspondía que se realice un ajuste en US\$ 638 638,80 (S/ 1 824 591,05) al valor facturado.

Que en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración a través del Requerimiento N° (folios 1777 a 179) comunicó a la recurrente la observación por la venta de un inmueble transferido por debajo del valor comercial según tasación para efectos de que presente su respectivo descargo y la documentación fehaciente que considere pertinente, siendo que en el resultado del citado requerimiento (folio 1775), la Administración dejó constancia que vencido el plazo otorgado, la recurrente no presentó documentación que sustente la observación.

Que obra en autos copia de la Factura de 31 de enero de 2010 emitida a S.A. por el importe de US\$ 3 682 178,40 por la venta de un terreno de 30 684,82 metros m² (folio 628) y copia de los asientos contables (folios 630 y 631), en los que se observa el registro contable de dicha venta y el cargo a gasto por el costo de enajenación del activo.

Que asimismo, obra copia del Informe N° por la Valuación del referido inmueble de 23 de noviembre de 2009 elaborado por la S.A.C. (folios 619 a 627), en el que se indica como valor comercial del inmueble a la fecha del informe el importe de US\$ 4 320 817,20 y como valor de realización automática en el mercado el importe de US\$ 3 024 572,04.

Que cabe precisar que en el presente caso no se discute la operación de venta, ni la clasificación del bien enajenado, esto es que se trataba de un inmueble registrado como activo fijo, y por el cual no se realizaban transacciones frecuentes en el mercado, por lo que conforme el numeral 3 del artículo 32 antes citado, el valor de mercado sería el valor de tasación; en este sentido, la diferencia hallada por la Administración, que sustenta el ajuste a valor de mercado, se resume de la siguiente manera:



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Bien	Valor Comercial Según Informe de Valuación (US\$)	Valor de Venta según Factura y Escritura Pública (US\$)	Diferencia (US\$)	Tipo de Cambio	Reparo (S/)
Valor de Inmueble	4 320 817,20	3 682 178,40	638 638,80	2,857	1 824 591,05

Que sobre el particular, la recurrente en la instancia de reclamación alega que el Informe de Tasación N° presentado en el procedimiento de fiscalización, para determinar el valor comercial, no se consideró la valuación de la servidumbre, por lo que dicho valor no refleja el valor de mercado.

Que como se puede apreciar, en el presente caso la recurrente tampoco discute que el valor de mercado no sea el valor comercial del bien sino el hecho que en el valor inicial referenciado en el Informe de Tasación N° para efectos de la determinación del valor comercial no se consideró como castigo la valuación de la servidumbre.

Que en el citado informe de tasación, el perito tasador señala que el objetivo de la valuación es determinar el valor de mercado y de realización del inmueble ubicado en Lote N°

Menciona que el valor comercial que tiene el inmueble en el mercado asciende a US\$ 4 320 817,20 y el valor de realización automática es de US \$ 3 024 572,04, luego de deducir un 30% del valor comercial (folio 623), correspondiente a gastos de publicidad, gastos de valuación, comisiones de ventas, gastos de mantenimiento y otros gastos para vender el bien en un plazo de 60 días.

Que en dicho informe se indica también que su análisis se basa en el Reglamento Nacional de Tasaciones vigentes, cuya determinación del valor está dado por el empleo de una metodología directa para hallar dicho valor en comparación con inmuebles similares a lo más cercano al lote de estudio, para luego realizar un cuadro comparativo con las referencias tomadas que permiten estimar el valor del inmueble que no está dado por el valor promedio de los valores de las referencias sino por la aproximación de las características del bien tasado.

Que del citado cuadro comparativo se aprecia que los valores unitarios de los terrenos fluctúan entre US\$ 190/m² y US\$ 100/m², según área de lotización, por lo que considerando su ubicación con frente a la y teniendo en cuenta su extensión superficial considera que la tercera referencia contenida en el aludido cuadro comparativo (terreno ubicado en con un área de 63 000,00 m² cuyo precio por m² es de US\$ 100,00) es la más cercana en característica al predio observado, a pesar de que el área es casi el doble, por lo que estimó un valor de US\$ 140,00 m².

Que en dicho informe se precisa como observación que el inmueble cuenta con una servidumbre de línea de transmisión (torres) a favor de S.A. inscrita en Registros Públicos (Partida N°).

Que del referido informe si bien se aprecia que el perito tasador alude a que el inmueble transferido materia de observación cuenta con una servidumbre de línea de transmisión, en el cálculo para la determinación del valor comercial no se advierte que haya sido incluida tal situación, pues no se dejó constancia de su valuación ni mucho menos cómo se determinó, precisándose solamente que su cálculo obedecía a la comparación de otro bien transferido que mantenía similares características no apreciándose un detalle de estas.

Que cabe indicar que conforme con el artículo IIB.16 del Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú aprobado por Resolución Ministerial N° 126-2007-Vivienda, en la memoria descriptiva se considerará las servidumbres y los derechos consignados en los respectivos títulos de propiedad y los que sean apreciados por el perito como factores que afectan al predio como dominante o sirviente; siendo que el artículo II.C.26 señala que la restricción de uso que soporte un predio, derivado de la servidumbre de paso a favor de terceros, castigará el valor del terreno del predio sirviente con un coeficiente entre 0,99 y 0,90, a criterio del perito, de acuerdo con las condiciones de la servidumbre.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en relación con la valuación de la servidumbre el artículo IV.A01 de la citada resolución dispone que en la valuación de servidumbre no es posible señalar reglas fijas por la gran variedad de casos que al respecto pueden presentarse, por lo que el perito queda en libertad para usar un procedimiento técnico debidamente sustentado, y al valorizársele deberán tenerse en cuenta los daños y perjuicios que resultaren al propietario del predio sirviente.

Que de la norma citada se desprende que un perito puede valorar la servidumbre de un terreno urbano aplicando un procedimiento técnico debidamente sustentado, pudiendo castigarse el valor de dicho terreno con un coeficiente entre 0,99 y 0,90 aplicados a criterio del perito de acuerdo con las condiciones de la servidumbre, pudiendo aplicar un procedimiento técnico para la valuación el cual debe estar debidamente sustentado y al valorizarse deberá tener en cuenta los daños y perjuicios que resultaren al propietario del predio sirviente.

Que así, se tiene que contrariamente a lo afirmado por la Administración, no basta con que se consigne que el predio cuenta con una servidumbre para asumir que el valor comercial contiene la valuación de dicha servidumbre, sino que debe establecerse cuál es el valor que afectaría al predio, siendo que, en el caso de autos, no se precisa que se haya efectuado la valuación de la servidumbre en el referido informe.

Que ahora bien, para sustentar el valor comercial del terreno, la recurrente presentó en la instancia de reclamación el Informe N° _____ por la Valuación Referencia de Servidumbre, elaborado por la S.A.C. (folios 2767 a 2772), la Valuación Comercial Retrospectiva de Predio Urbano de fecha 24 de abril de 2013, elaborado por la empresa _____ S.A. (folios 2788 a 2794) y la Valuación de un inmueble de fecha 31 de diciembre de 2012, elaborada por la _____ E.I.R.L. (folios 2774 a 2787).

Que de la revisión de la Valuación Comercial Retrospectiva de Predio Urbano de 24 de abril de 2013 elaborada por la empresa _____ S.A. (folios 2788 a 2794), se aprecia que se define como objetivo estimar el valor comercial retrospectivo de un predio urbano. En dicha valuación se indica que el valor del terreno asciende a US\$ 130,00 m², que multiplicado por la cantidad total de m² (30 684,82 m²) y el factor de 0,90 por la servidumbre de acuerdo con lo previsto en el artículo II.C.26, precedentemente citado, el valor del terreno total ascendió a la suma de US\$ 3 590 123,94, monto al que se le adicionó el valor del cerco de US\$ 18 200,29, obteniendo como valor comercial del terreno la suma de US\$ 3 608 324,23.

Que señala además que el precio de US\$ 130,00 m² se obtuvo tomando en cuenta los valores unitarios de terrenos próximos al del terreno en estudio, similares en área y zonificación con referencia de _____ en el año de la fecha de valuación; cuyo precio promedio por m² fue de US\$ 150,00 al que se le aplicó como descuento una tasa del 13% al estimarse que los precios en el mercado inmobiliario tuvo un crecimiento porcentual aproximado del 20%, estimando el perito que dada la ubicación del terreno podría considerarse un incremento del 13% durante el ejercicio 2010, llegando así al valor unitario de US\$ 130,00 m².

Que como se aprecia de la citada valuación, el perito en función de lo dispuesto en el Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú precedentemente citado, determinó que el terreno materia de análisis tenía un valor comercial de US\$ 3 608 324,23, tomando en cuenta los valores unitarios de terrenos próximos al del terreno en estudio, similares en área y zonificación con referencia de _____ en el año de la fecha de valuación, obteniendo un valor por m² de US\$ 130,00 que multiplicado por el metraje total del terreno resulta la suma de US\$ 3 989 026,60 al cual le aplicó el factor de 0,90, resultando la cantidad de US\$ 3 590 123,94 y a este último le sumó el valor del cerco por US\$ 18 200,29 determinando el importe de US\$ 3 608 324,23.

Que la Administración en la resolución apelada desvirtúa la referida valuación al considerar que esta presenta inconsistencias debido a que en ella se establece el ancho de la servidumbre como de 16 metros; sin embargo, indica que del Decreto Ley N° 25844 - Ley de Concesiones Eléctricas y su



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

reglamento aludidos en dicha evaluación, no se advierte una categorización de las dimensiones que debería tener una servidumbre de electroducto; y que además la valorización de la servidumbre no se realizó teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo IV.A01 del citado reglamento de tasaciones.

Que sobre el particular, cabe indicar que en la valuación por el castigo de una servidumbre que forma parte de un terreno no solamente debe tenerse en cuenta el artículo IV.A.01 antes citado sino el artículo II.C.26 en el que se precisa que el castigo del valor de un terreno urbano cuando este contiene una servidumbre se efectuará con un coeficiente de 0,99 a 0,90, siendo que en el caso de autos el perito castigó el valor del terreno por la servidumbre con el coeficiente de 0,90, conforme se ha señalado precedentemente, por lo que el argumento de la Administración carece de sustento.

Que asimismo, en cuanto a que del Decreto Ley N° 25844 - Ley de Concesiones Eléctricas y su reglamento no es posible determinar el ancho de la servidumbre calculado en dicha valuación, pues en dicha norma no advierte una categorización de las dimensiones que debería tener una servidumbre de electroducto, debe señalarse que dicho elemento para efecto del cálculo de la valuación de una servidumbre no resulta relevante por cuanto conforme se advierte del artículo II.C.26 esta se realiza mediante un coeficiente.

Que en tal sentido, dado que la recurrente presentó un informe de tasación en el que se establecía un valor comercial que contenía en su valuación el castigo por la servidumbre, y siendo que la Administración no ha presentado un informe de tasación en el que se sustente cuál sería el valor comercial que debía atribuirse a dicho terreno, procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos planteados por la recurrente.

Bonificación extraordinaria entregada a los gerentes sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2148 a 2153 y 2168), se aprecia que la Administración reparó las bonificaciones extraordinarias entregadas a los trabajadores de la recurrente por la suma de S/ 173 570,00, al no haberse cumplido con los criterios de generalidad y proporcionalidad.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1830 y 1831), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación correspondiente que las bonificaciones extraordinarias contabilizadas en las Cuentas 62500002 y 62500003 y entregadas a sus trabajadores cumplen con los criterios de razonabilidad y generalidad. Precisa que el detalle se encuentra en el cuadro adjunto al citado requerimiento.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 27 de noviembre de 2012 (folios 1805 a 1809), en el que manifiesta que las bonificaciones extraordinarias fueron entregadas a su personal teniendo en cuenta los parámetros como: i) Resultados de la unidad de negocios, que representa un reconocimiento a la unidad de negocio que se desempeñó mejor, siendo que en el presente caso fue la , por lo que debía ser merecedora de beneficios a su favor; (ii) Pertenencia a la unidad de negocios o incidencia en las decisiones de la empresa, que implica que los gerentes habilitados para recibir el beneficio deben pertenecer a la unidad de negocios que cumple con el criterio y siendo que toda decisión final relativa a los negocios requiere de la participación del gerente general, considera que este también deberá encontrarse habilitado para recibir el bono; y iii) Participación mínima de 6 meses en la empresa.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que menciona que las bonificaciones entregadas a los gerentes respondieron a los resultados de la unidad de y tuvieron una participación en dicha unidad durante más de 6 meses.

Que refiere que el importe de S/ 324 770,00 proviene de las provisiones contabilizadas en la Cuenta 62500003 por el concepto de provisión participación 2010 – Dic., por los importes de S/ 400 00,00 y S/ 230 844,00, por las cuales se produjo asientos de anulación parcial por los Importes de S/ 181 383,00 y S/ 63 461,00 y se reconoció en la declaración jurada como adición bonificaciones estimadas por S/ 61 230,00, determinándose como gastos que incidieron en los resultados la suma de S/ 324 770,00, distribuida de la siguiente manera:

Cargos	Importes (S/)
Gerente General	151 200,00
Gerente de la unidad de negocios automotriz	102 810,00
Gerente Nacional de ventas de la unidad de negocios automotriz	49 760,00
Gerente de Marketing de la unidad de negocios automotriz	21 000,00
Total Bonificaciones Extraordinarias	324 770,00

Que en el Punto 2 del Anexo N° 01 del resultado del citado requerimiento (folios 1820 a 1825), la Administración señala que de la revisión de las bonificaciones observadas se tiene que fueron entregadas al Gerente General, Gerente de la Unidad de Negocios Automotriz, Gerente Nacional de Ventas de la Unidad de Negocios Automotriz y Gerente de Marketing de la Unidad de Negocios Automotriz; sin embargo, no se incluyó al Gerente de Proyecto César Duharte, quien también se encontraba en el mismo nivel jerárquico que el Gerente Nacional de Ventas y el Gerente de Marketing según organigrama presentado por la recurrente. Además, indica que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente los criterios aludidos, el cálculo de dichas bonificaciones ni que dichos criterios formen parte de sus políticas de incentivo, siendo que del Libro de Actas no se observó acuerdo alguno que se haya tomado para otorgar las referidas bonificaciones.

Que manifiesta que la aplicación del principio de causalidad debe analizarse no solo considerando el criterio de generalidad sino también otros, dentro de los que se encuentra el criterio de proporcionalidad, siendo que, en el caso de autos, se observó que las bonificaciones difieren una de otras, no habiéndose presentado documentación que sustente el criterio adicional asumido por la recurrente por lo que consideró que no se había cumplido con el criterio de proporcionalidad. Asimismo, indicó que al haberse pagado la bonificación al trabajador después de la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 no correspondía que se deduzca como gasto de dicho ejercicio.

Que al amparo del artículo 75 de Código Tributario, la Administración a través de los Anexos N° 01 y 02 al Requerimiento N° (folios 1777 a 1779), comunicó a la recurrente las observaciones realizadas para que presente sus descargos, por el reparo por bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes por la suma de S/ 324 770,00, siendo que en el resultado del citado requerimiento (folio 1775), la Administración dejó constancia que vencido el plazo otorgado, la recurrente no presentó documentación que sustente la observación.

Que posteriormente al cierre del citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 28 de diciembre de 2012 (folios 1754 a 1756), en el que reconoce el reparo por bonificación extraordinaria otorgada a por la suma de S/ 151 200,00 e indica que uno de los requisitos indispensables para hacerse acreedor de las referidas bonificaciones consistía en tener una permanencia de 6 meses en la empresa, esto conforme con las reglas sobre incentivos al personal suscritas por el Gerente de Recursos Humanos, las que señalan que fueron debidamente comunicadas a los trabajadores.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que agrega que los pagos que se efectuaron al personal se realizaron con la finalidad de incentivar su producción y coadyuvar a la generación de renta gravada, por lo que considera que resultan plenamente deducibles. Asimismo, dejó constancia de la presentación del documento denominado Certificación de incentivos al personal suscrito por los Gerentes Nacional de Ventas y el Gerente de la Unidad de Automotriz. Señala que, teniendo en cuenta el sueldo mensual promedio del Gerente de Línea y de los demás gerentes⁵ y los meses laborados, la bonificación se determinó de la siguiente manera:

Sueldo Promedio (S/)	Meses laborados	Bonificación	Importe (S/)
24 479,00	14	30%	102 810,00
17 686,00	14	20%	49 520,00
10 500,00	10	20%	21 000,00
Total			173 330,00

(*) Cabe indicar que si bien del cálculo se reporta una bonificación de S/ 49 520,00, de las provisiones, extornos y adiciones a la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta se advierte que el importe que afectó a resultados es la suma de S/ 49 760,00, tal como la propia recurrente lo reconoce en su escrito de fecha 27 de noviembre de 2012, anteriormente citado, por lo que el total observado ascendería a S/ 173 570,00.

Que indica que dicho documento además precisa que los trabajadores tenían pleno conocimiento de las políticas de incentivo de personal.

Que en el Anexo N° 4 a la resolución de determinación impugnada (folio 2146), la Administración dejó constancia que la recurrente aceptó el reparo por la suma de S/ 151 200,00, respecto de la bonificación extraordinaria otorgada a _____ y en cuanto al documento denominado Certificación de incentivos al personal suscrito por los Gerentes Nacional de Ventas y el Gerente de la Unidad de Automotriz refirió que si bien se precisa que las bonificaciones entregadas al personal obedecían a la reglas sobre incentivos al personal suscritas por el Gerente de Recursos, no presentó el documento que detalle dichas reglas, siendo además que tampoco acreditó que dichos incentivos se hayan comunicado a sus trabajadores.

Que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener la fuente, en tanto su deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que el último párrafo del aludido artículo, modificado por la Ley N° 28991, establece que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere los incisos l), ll) y a.2) de este artículo.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 00274-2-2001, ha establecido que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

⁵ Excepto por la bonificación extraordinaria entregada a _____ reparo por la suma de S/ 151 200,00.

Gerente General al haber sido aceptado el



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en consecuencia, corresponde analizar qué debe entenderse por el término "generalidad", siendo pertinente señalar que el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española en su Vigésima Segunda Edición prevé que se debe entender por generalidad a "la mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular".

Que en ese sentido, el término con "carácter general" hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán de ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general beneficien a todos los trabajadores de la empresa, debiendo considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 2330-2-2005 y 10956-2-2007, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al señalar que se deducirá de la renta bruta, los gastos necesarios para producir la renta y mantener su fuente no hace sino recoger en la legislación, el principio de causalidad que debe existir en cada concepto deducible, es decir, deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumplan con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para aquellos gastos que de darse en forma singular dentro de un grupo homogéneo, podrían significar actos de liberalidad del contribuyente, cuya deducción se encuentra expresamente prohibida en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo con la Resolución N° 01752-1-2006, para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumpla con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 17792-8-2012 y 10096-5-2011, entre otras, ha establecido que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas.

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

Que en el presente caso, la controversia consiste en determinar si las bonificaciones extraordinarias otorgadas por la recurrente a tres gerentes, ascendentes a S/ 173 570,00, constituyen gasto deducible para efectos de la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2010.

Que obra en el expediente el organigrama de la unidad automotriz de la recurrente (folio 618), en el que se observa que los gerentes de línea corresponden a los trabajadores (Gerente de Unidad de Negocio Automotriz), (Gerente Nacional de Ventas), (Gerente de Marketing) y (Gerente de Proyecto).



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que además, se aprecia una relación del personal que recibió gratificaciones extraordinarias (folio 613), en la que se encuentran los citados trabajadores, excepto que se desempeñó como Gerente de y la copia de las boletas de pago del mes de abril de 2011 de los gerentes (folios 609 a 611) en las que se aprecia que recibieron como bonificación extraordinaria los importes de S/ 102 810,00, S/ 49 760,00 y S/ 21 000,00, respectivamente.

Que asimismo, obra en el expediente el documento denominado "Estado de Pérdidas y Ganancias Automotriz" (folio 1742), en el que se aprecia que la unidad de tuvo una rentabilidad real mayor a la presupuestada, motivo por el cual, de acuerdo con la afirmación de la recurrente, entregó a sus gerentes de dicha unidad una bonificación extraordinaria por dicho rendimiento.

Que de los documentos citados se tiene que la recurrente en virtud de un rendimiento de la unidad, entregó solo a un grupo de gerentes una bonificación extraordinaria, observándose que dicha bonificación no fue entregada al total de los gerentes, como es el caso del Gerente de de la unidad de, dado que no cumplía con todas las reglas establecidas en su política de incentivos para hacerse acreedor de dicho beneficio, dentro de ella, la permanencia de seis meses como mínimo en la empresa conforme ha sido reconocido por la recurrente.

Que en efecto, la recurrente alega que dichas bonificaciones extraordinarias fueron entregadas a su personal teniendo en cuenta parámetros de incentivos al personal, tales como el resultado de la unidad de negocios, pertenencia a la unidad de negocios o incidencia en las decisiones de la empresa y participación mínima de seis meses en la empresa.

Que para sustentar dichos parámetros, la recurrente presentó el documento denominado incentivos al personal suscrito por el Gerente Nacional de y el Gerente de (folios 1743 y 1744), en el que se precisa que tenía como política de incentivos otorgar a los trabajadores de las líneas de negocio, que cumplieran con las metas corporativas, una bonificación adicional del 20% al 30% de sus sueldos, siendo aplicable dicho rango en función a la jerarquía del personal, según la estructura organizacional, por lo que al gerente de línea le correspondería el 30% y a los demás gerentes el 20%. Se indica además que para acceder a la bonificación debía tener una permanencia de seis meses, esto conforme con las reglas sobre incentivos al personal suscrita por el Gerente de Recursos Humanos, la que señala fue debidamente comunicada a los trabajadores.

Que si bien del citado documento suscrito por los gerentes que recibieron la bonificación extraordinaria, se precisa que una de las reglas para hacerse acreedor de la entrega de dicha bonificación es la permanencia en la empresa de seis meses, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no obra en el expediente el documento en el que se establece las referidas reglas sobre incentivos al personal suscrito por el Gerente de Recursos Humanos, aludido por la recurrente, ni las comunicaciones al personal sobre dichas reglas que permitan validar la certificación efectuada por los citados gerentes.

Que cabe indicar que en instancia de reclamación, la recurrente presentó también los documentos denominados "Certificación de suscritos por el Jefe de Desarrollo Humano y la Gerente de (folios 2760 y 2761), de los que se observa que contienen la misma información que el documento suscrito por los Gerentes Nacional de y el Gerente de Unidad Automotriz citado precedentemente, en el que como se indicó no demuestra la política de incentivos alegada, pues para ello debió presentar el documento que contenga las reglas sobre los incentivos, ni se ha acreditado que tal política fue de conocimiento de todo el personal que se vería beneficiado con tal incentivo.

Que en tal sentido, al no haber la recurrente entregado la bonificación extraordinaria a todos los gerentes de línea de la unidad de negocios automotriz ni sustentado que los parámetros que alega correspondan a su política de incentivos al personal, no se encuentra acreditado que cumplió con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

encuentren en condiciones similares, teniendo en cuenta la jerarquía, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo afirmado por la recurrente respecto de lo actuado por la Administración, se advierte que valoró el documento denominado ' ' señalando que no resultaba suficiente para acreditar la necesidad del gasto observado, dado que se requería que presente documentación adicional como son las políticas de incentivos al personal para efectos de verificar lo señalado en dicho documento, por lo que no se advierte vulneración alguna del derecho de defensa y el debido procedimiento alegado por la recurrente.

Que sobre las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01014-3-2004 y 898-4-2008 invocadas por la recurrente debe señalarse que estas no resultan aplicables al caso de autos, por cuanto las bonificaciones extraordinarias entregadas por la recurrente a un grupo de gerentes no cumplen con el criterio de generalidad para ser deducibles de la renta neta imponible del ejercicio 2010.

Que finalmente, en cuanto a la nulidad alegada por la recurrente por el cambio de fundamento , cabe indicar que de la revisión de la resolución apelada se aprecia que la Administración consideró como materia de controversia el cumplimiento del criterio de generalidad, lo cual verificó que no se había cumplido al no haberse entregado la bonificación a todos los gerentes de la línea automotriz (folios 4577 y 4578), y si bien aludió adicionalmente que la recurrente no presentó documentación que acredite la necesidad del otorgamiento de dicho beneficio, ello lo realizó a fin de responder a la recurrente el argumento de que dicho gasto cumple con el principio de causalidad, pues estuvo dirigido a la generación de renta gravada y al mantenimiento de la fuente, por lo que la nulidad alegada por la recurrente no resulta atendible.

Montos entregados a trabajadores cesados sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2142 a 2146 y 2168) se aprecia que la Administración reparó montos entregados a los trabajadores cesados por la suma de S/ 539 178,40, al no haberse cumplido con los criterios de generalidad y proporcionalidad; y en el caso de los extrabajadores al haberse deducido indebidamente en el ejercicio 2010 cuando el cese se produjo en el ejercicio 2011.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 1830 y 1831), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con la documentación correspondiente que las bonificaciones extraordinarias contabilizadas, entre otras, en la Cuenta 62500002 y entregadas a sus trabajadores, cumplen con los criterios de razonabilidad y generalidad. Precisa que el detalle se encuentra en el cuadro adjunto al citado requerimiento.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 27 de noviembre de 2012 (folios 1805 a 1809), en el que manifiesta que los montos observados corresponden a los importes entregados a trabajadores por motivo de mutuo disenso o cese del vínculo laboral. Agrega que la documentación como Liquidación de Beneficios Sociales, Comunicaciones de Cese, Certificado de Trabajo, Cartas de Liberación de C.T.S. y Acuerdos de Goce de Vacaciones Pendientes acreditan que la entrega de dichos montos respondía a los criterios de establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que los montos observados no se entregaron con motivo de una renuncia sino debido a otros motivos, por lo que considera que no puede sostenerse que no cumplen con el criterio de generalidad.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 1818 a 1820), la Administración señala que la recurrente no presentó documentación que acredite que los montos entregados a los trabajadores cesados cumplan con el criterio de generalidad, pues si bien precisa que no fueron otorgados con motivo de una renuncia, no ha señalado el motivo de su y tampoco acreditó con documentación de fecha cierta el criterio asumido para determinar los montos entrega, por lo que considera que no se cumplió con el criterio de proporcionalidad.

Que precisa que de la revisión del Libro de Actas legalizado no se observa que se haya tomado un acuerdo para otorgar dichas bonificaciones.

Que por otro lado, indica que de las liquidaciones de beneficios sociales presentadas por la recurrente se aprecia que los trabajadores fueron cesados en el ejercicio 2011, por tanto, el gasto se devengó en dicho ejercicio y no en el ejercicio 2010.

Que en los Anexos N° 01 y 02 al Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1777 a 1779), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas para que presente sus descargos por montos entregados a trabajadores cesados por la suma de S/ 539 178,00, siendo que en el resultado del citado requerimiento (folio 1775), la Administración dejó constancia que vencido el plazo otorgado, la recurrente no presentó documentación que sustente la observación.

Que posteriormente, al cierre del citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 28 de diciembre de 2012 (folios 1754 a 1756), en el que manifiesta que al amparo del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta le otorgó al trabajador una bonificación por los años de servicio que le permitiría constituir una nueva empresa, dado que por motivos empresariales se decidió prescindir de sus servicios.

Que respecto de los demás trabajadores indica que los desembolsos se otorgaron para acordar su salida, reconociéndosele a cada uno el importe que les hubiese correspondido por concepto de despido arbitrario. Agrega que en virtud del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta las bonificaciones entregadas a sus colaboradores con motivo del cese de sus labores son plenamente deducibles.

Que del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1818), se aprecia que la Administración reparó los cargos contabilizados en la Cuenta 62500002, al considerar que la recurrente no acreditó con documentación de fecha cierta que se haya cumplido con los criterios establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para ser deducidos como gastos, toda vez que no presentó documentación sobre los demás trabajadores cesados que permitan verificar el cumplimiento del criterio de generalidad; no informó sobre los otros motivos, distintos al de renuncia, por los cuales otorgó la bonificación a los trabajadores cesados, no sustentó que los montos entregados estén dentro de las políticas de la empresa a favor de sus trabajadores cesados y no acreditó con documentación la razón por la cual a algunos trabajadores se le entregó como bonificación mayores importes que a otros, por lo que no cumplió con el criterio de proporcionalidad.

Que adicionalmente, señala que al ser cesados los señores en el ejercicio 2011, es en ese año que devengó el gasto y no en el 2010 materia de acotación y que el monto observado corresponde a las bonificaciones entregadas a los trabajadores que a continuación se señala:



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Importe (S/)	
89 590,34	
56 530,38	
45 000,00	
175 100,00	
38 650,00	
33 315,28	
31 461,38	
40 220,00	
29 311,02	
Total	539 178,40

Que sobre el particular, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006 ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, entre otros; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad, como en el presente caso.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7422-1-2018 ha señalado que el término con "carácter general" hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad⁶, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán de ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general beneficien a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

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

Que de la Resolución del Tribunal N° 00197-4-2017, se interpreta que la Administración por el reparo del incumplimiento de los criterios de proporcionalidad y generalidad en el otorgamiento de la gratificación extraordinaria debe señalar los supuestos de hecho que evidencien que dicha gratificación no guarda proporcionalidad con el volumen de sus operaciones en el mencionado ejercicio o generalidad, esto es, que existiendo otros trabajadores en la misma condición, no se les hubiere otorgado aquella.

Que de acuerdo con criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador en favor de sus trabajadores, entre otros, con motivo del cese laboral, son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, como los criterios de proporcionalidad y generalidad, no requiriéndose de una motivación determinada puesto que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas, siendo deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos antes citados.

⁶ El subrayado es nuestro.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que por otro otra parte, los incisos d) y g) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR, prevén como causales de extinción del contrato de trabajo, el mutuo disenso entre trabajador y empleador y el despido, en los casos y forma permitidos por la ley, respectivamente.

Que según el artículo 34 de la mencionada norma, si el despido es arbitrario por no haberse expresado causa o no poderse demostrar que está en juicio, el trabajador tiene derecho al pago de la indemnización establecida en el artículo 38, como única reparación por el daño sufrido.

Que el artículo 38 de la misma norma dispone que la indemnización por despido arbitrario es equivalente a una remuneración y media ordinaria mensual por cada año completo de servicios con un máximo de doce (12) remuneraciones y que las fracciones de año se abonan por dozavos y treintavos, según corresponda.

Que para sustentar la observación la recurrente presentó liquidaciones de beneficios sociales, convenios por cese de mutuo disenso, cartas dirigidas a las entidades financieras para la liberación de la Compensación por Tiempo de Servicios por los trabajadores cesados y certificados de trabajo (folios 544 a 588).

Que sobre las liquidaciones de beneficios sociales (folios 559, 564, 567, 571, 573, 578, 580, 584 y 588), se advierte que el motivo del cese de los trabajadores fue por mutuo disenso y por término del contrato, apreciándose además que los importes materia de observación corresponden a los motivos de una bonificación graciosa y voluntaria y por término del contrato; siendo que en algunos casos el cese se produjo en el año 2011 y en otros en el año 2010.

- Cese por resolución del contrato

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1818 y 1819), la Administración dejó constancia, que la recurrente no acreditó con documentación de fecha cierta que se hayan cumplido con los criterios establecidos en la norma del Impuesto a la Renta para que los montos entregados a sus trabajadores con motivo del cese sean deducibles, dentro de los que se encuentra , como es el caso de los principios de generalidad y proporcionalidad, pues no sustentó que dichos montos estén dentro de las políticas de la empresa a favor de los trabajadores cesados.

Que sin embargo, en la resolución apelada, la Administración indica que el monto entregado corresponde a una indemnización por despido arbitrario que no resulta deducible, por cuanto no obedece a una contraprestación directa del servicio, sino al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato; precisando además que en el supuesto negado que se considere que la indemnización materia de análisis es deducible para efectos del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta que el Importe otorgado a excede el límite establecido de las remuneraciones conforme con lo dispuesto en el artículo 34 del Decreto Supremo N° 003-97-TR, Ley de Productividad y Competitividad Laboral (folios 4572 y 4573/reverso), lo que implica un cambio de fundamento.

Que sobre el particular, toda vez que la Administración en el presente caso cambió el fundamento del reparo por montos entregados a trabajadores cesados respecto del trabajador

en la instancia de reclamación, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo del procedimiento legal establecido, y estando al Acuerdo de este Tribunal recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19, el que resulta vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme al Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo, y en aplicación de lo establecido en el artículo 150 del Código Tributario, corresponde emitir pronunciamiento y revocar la Resolución de Determinación N° en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que estando a lo expuesto, no resulta relevante emitir pronunciamiento con relación a los argumentos expuestos por la recurrente al respecto.

- Cese por mutuo disenso

Que del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folio 1818), se aprecia que la Administración reparó los cargos contabilizados en la Cuenta 62500002, al considerar que la recurrente no acreditó con documentación de fecha cierta que se haya cumplido con los criterios establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para ser deducidos como gastos, toda vez que no presentó documentación sobre los demás trabajadores cesados que permitan verificar el cumplimiento del criterio de generalidad; no informó sobre los otros motivos, distintos al de renuncia, por los cuales otorgó la bonificación a los trabajadores cesados; no sustentó que los montos entregados estén dentro de las políticas de la empresa a favor de sus trabajadores cesados y no acreditó con documentación la razón por la cual a algunos trabajadores se le entregó como bonificación mayores importes que a otros, por lo que no cumplió con el criterio de proporcionalidad. Además, señaló que en algunos casos el cese de algunos trabajadores se produjo en el ejercicio 2011, por lo que no correspondía que se deduzca como gasto los montos entregados como sumas graciosas en el ejercicio 2010.

Que de las Liquidaciones de Beneficios Sociales que obran en el expediente (folios 559, 564, 567, 571, 573, 578, 580 y 588), se aprecia que el motivo de cese se dio por mutuo disenso, para lo cual se adjuntó los convenios de cese por mutuo disenso (folios 558, 562, 563, 565, 566, 568 a 570, 572, 576, 577, 579 y 587) en los que se observa que por un grupo de los trabajadores el monto de la suma graciosa o voluntaria por el cese se otorgó en virtud del artículo 47 del TUO de la Ley de Formación y Promoción Laboral Decreto Supremo N° 002-97-TR y por otro en virtud del artículo 57 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios - Decreto Supremo N° 001-97-TR. Además, se advierte de dichas liquidaciones que en un grupo el cese se produjo en el ejercicio 2010 y otro en el ejercicio 2011.

- Ceses producidos en el ejercicio 2011

Que de las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los trabajadores así como de los celebrados de manera individual con la recurrente (folios 558, 559, 587 y 588), se aprecia que la fecha de cese se produjo los días 17 y 31 de enero de 2011, respectivamente.

Que de conformidad con el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. El tercer párrafo de dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 970, dispone que la regla antes mencionada será de aplicación para la imputación de los gastos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha establecido que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que en ese sentido, al acordarse recién el cese de los trabajadores en el ejercicio 2011, es en este año en que se habría producido el hecho económico a reconocer, lo que implica que en ese ejercicio debía deducirse como gasto y no en el ejercicio anterior (2010), conforme lo advierte la Administración, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

- Ceses producidos en el ejercicio 2010

Que para sustentar los montos entregados a los trabajadores con motivo del cese por mutuo disenso, la recurrente presentó copia de las Liquidaciones de Beneficios Sociales por el cese de labores y Contratos de celebrados entre ella y los trabajadores

(folios 560 a 580), de los que se observa que por los dos primeros trabajadores la recurrente acordó otorgarles en virtud del artículo 57⁷ del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, los importes de S/ 45 000,00 y S/ 38 650,00, respectivamente, con ocasión del cese de sus labores; y por los cuatro restantes trabajadores los importes de S/ 175 100,00, S/ 33 315,28, S/ 31 461,38 y S/ 40 220,00, otorgados en virtud de lo dispuesto en el artículo 47⁸ del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, también por motivo del cese de las labores de dichos trabajadores.

Que de la documentación citada en el considerando anterior se aprecia que la liquidación de beneficios sociales obedece al motivo del cese del vínculo laboral de trabajadores, quienes mantuvieron relación laboral con la recurrente, y el cese se produjo por mutuo disenso entre el trabajador y la recurrente, por el cual se les otorgó sumas graciosas o voluntarias por los importes antes señalados.

Que si bien la Administración señala que la recurrente no acreditó con documentación de fecha cierta que se haya cumplido con los criterios establecidos en la norma del Impuesto a la Renta para ser deducidos como gastos, toda vez que considera que no presentó documentación sobre los demás trabajadores cesados que permitan verificar el cumplimiento del criterio de generalidad, no informó sobre cuáles fueron los otros motivos, distintos al de renuncia, por los cuales otorgó la bonificación a los trabajadores cesados, no sustentó que los montos entregados estén dentro de las políticas de la empresa a favor de sus trabajadores cesados y no acreditó con documentación la razón por la cual a algunos trabajadores se le entregó como bonificación mayores importes que a otros, por lo que no cumplió con el criterio de proporcionalidad; no se aprecia que en el caso de autos la Administración cuestione la fehaciencia del gasto, sino su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente generadora de renta, siendo que de la documentación antes señalada se comprueba la vinculación de dicho gasto con la liquidación de los beneficios sociales del trabajador.

Que en cuanto al hecho que la recurrente no haya expresado los motivos distintos al de la renuncia por los cuales se entregaron a los trabajadores las sumas graciosas o voluntarias, cabe indicar que dichas sumas al ser otorgadas en la fecha que aún la recurrente mantenía un vínculo laboral, responden a un acto de liberalidad por parte de aquella, por lo que no requiere tener una motivación determinada debido a que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; correspondiendo en este caso cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad para su deducción, conforme ha sido señalado por este Tribunal en la resoluciones anteriormente citadas.

⁷ El primer párrafo artículo 57 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR (Ley de CTS), establece que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, estas se compensarán de aquellas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Además, señala que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

⁸ El artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR - Ley de Formación y Promoción Laboral, dispone que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores, pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que sobre el particular, si bien la Administración señala que dichas sumas graciosas o voluntarias incumplen el criterio de proporcionalidad, toda vez que en algunos casos estas se asignaron en mayor o menor cuantía a los trabajadores, cabe indicar que tal supuesto no comprende la aplicación del referido criterio, pues este se encuentra orientado a determinar la relación del gasto con el volumen de las operaciones en un determinado ejercicio, aspecto que no se aprecia que haya sido analizado en el caso de autos.

Que en relación con el criterio de generalidad, la Administración señala que la recurrente no presentó información sobre los demás trabajadores cesados con la finalidad de verificar el criterio de generalidad del gasto; sin embargo, del Requerimiento N° (folios 1818 y 1819), no se aprecia que haya requerido la sustentación de otro trabajador por el cual no se haya otorgado la suma graciosa materia de observación, pues en el caso de autos a todos los trabajadores por los que requirió se les entregó la suma graciosa por cese de acuerdo con los contratos de mutuo disenso celebrados con la recurrente, por lo que al haberse entregado a todos los trabajadores cesados una suma graciosa se cumple con el criterio de generalidad.

Que en cuanto a lo señalado por la Administración en la resolución apelada en el sentido de que la recurrente no cumplió con la aplicación de este criterio, toda vez que se entregaron sumas graciosas similares a trabajadores que se encontraban en condiciones diferentes y sumas graciosas diferentes a trabajadores que se encontraban en condiciones similares, cabe indicar que la Administración no ha tenido en cuenta que el criterio de generalidad refiere al hecho de que se le entregue al trabajador un beneficio cuando este se encuentra en las mismas condiciones que otro trabajador, siendo que en el caso de autos la condición fue el cese del trabajador mediante contratos de mutuo disenso, por lo que carece de sustento lo alegado por la Administración en este extremo.

Que en tal sentido al haberse acreditado que los montos entregados como sumas graciosas con motivo del cese de mutuo disenso de los trabajadores

cumplen con el principio de generalidad, procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento por los demás argumentos vertidos por la recurrente.

Gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2137 a 2142 y 2168), se aprecia que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por la suma de S/ 314 551,00, al no haberse aplicado la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas.

Que de acuerdo con el artículo 37 de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que conforme con el inciso p) 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° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos⁹, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidieran conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no fueran imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuaría en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas. En los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se consideraría como gasto inherente a la renta

⁹ Antes de la incorporación del tercer párrafo por el Decreto Supremo N° 281-2010-EF, a su vez modificado por Decreto Supremo N° 008-2011-EF.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

gravada el importe que resultara de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtuviera de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, entre otras, que existen gastos realizados por los contribuyentes cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), siendo que los procedimientos anteriormente mencionados son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y que en su cálculo no se debe incluir a las rentas inafectas, como es el caso de los dividendos.

Que no obstante, conforme con el criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 15081-1-2013 y 10709-3-2013, entre otras, la Administración debe explicar y sustentar cómo es que la totalidad de los gastos de administración tienen incidencia común, discriminando cada componente de dichos gastos y evidenciando su vinculación con la generación de rentas gravadas y exoneradas, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes".

Que conforme con lo señalado y de las normas antes glosadas, se advierte que a fin de calcular el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas y a rentas exoneradas, y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes, y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Que por su parte, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable y que en la enajenación de bienes la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siendo el costo computable el costo de adquisición, producción o construcción, o en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

Que del artículo descrito se advierte que la Ley del Impuesto a la Renta distingue entre renta bruta y renta neta, entendiéndose la primera como la diferencia resultante entre el ingreso obtenido y el costo del bien vendido, y la segunda, como la resultante de la deducción de los gastos permitidos de la renta bruta a efectos de establecer la base imponible del impuesto.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 1829), la Administración comunicó a la recurrente que detectó que en el ejercicio 2010 obtuvo dividendos de la empresa S.A., por lo que le solicitó que explique por qué no fueron declarados en dicho ejercicio, así como el hecho de no haber aplicado la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a las rentas gravadas, exoneradas e inafectas, de acuerdo con lo previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en su escrito de 26 de noviembre de 2012 (folios 1803 y 1804), la recurrente alegó que los dividendos ascendieron a la suma de S/ 2 226 727,21 y adjuntó la documentación que sustenta dichos dividendos.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 1816 y 1817), la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente e indicó que no sustentó, entre otros, los motivos por los que no se aplicó la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas e inafectas, por lo que procedió a determinar los gastos que incidieron en las rentas exoneradas o inafectas, los que ascendieron a la suma de S/ 412 365,93.

Que al amparo del artículo 75 del Código Tributario, mediante los Anexos N° 01 y 02 al Requerimiento N° (folios 1777 a 1779), la Administración solicitó a la recurrente que presentara los descargos a las observaciones por la no aplicación de la proporcionalidad de los gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas e inafectas, conforme con lo determinado en el Punto 4 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° siendo que en el resultado de dicho requerimiento (folio 1775), al no haber presentado descargo alguno a la observación formulada, la Administración mantuvo la observación.

Que posteriormente al cierre de dicho requerimiento, la recurrente el 28 de diciembre de 2012 presentó un escrito (folios 1746 a 1748), en el que manifiesta que la Administración incurre en error al considerar como gastos comunes los gastos de ventas y los gastos financieros que por su propia naturaleza no son gastos comunes sino que se encuentran relacionados directamente con las rentas gravadas, por lo que no deben considerarse para el cálculo de la prorrata, conforme con lo dispuesto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Además, señala que no se ha tenido en cuenta la Resolución N° 06083-3-2003, pues no advierte que la Administración haya discriminado cada componente de los gastos administrativos a fin de evidenciar su vinculación con cada una de las rentas percibidas en el ejercicio 2010.

Que asimismo, señaló que acepta como reparo la suma de S/ 58 497,00, obtenida de aplicar el 99,54% a los gastos que consideró como comunes por el importe de S/ 12 583 264,00. El porcentaje se calculó teniendo en cuenta el total de ingresos gravados (S/ 476 764 279,00) sobre el total de los ingresos que incluye las rentas gravadas y no gravadas (S/ 478 991 006,00 = S/ 476 764 279,00 + S/ 2 226 727,00); y los gastos comunes de S/ 12 583 264,00, al sumar los gastos administrativos y diversos obteniendo como resultado el importe de S/ 15 455 916,00 (S/ 11 604 175,00 + S/ 3 851 741,00) al cual le restó los gastos diversos adicionados¹⁰ por S/ 2 872 652,00.

Que en el Anexo N° 4 a la resolución de determinación materia de impugnación (folios 2137 a 2141) la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente e indicó que existen gastos realizados por esta a los que le resultan de aplicación el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que la información materia de reparo fue proporcionada por la recurrente y comprende las cuentas contables que componen los gastos de ventas, gastos de administración, gastos financieros y otros gastos.

Que por otro lado, señala que acepta el descargo respecto a los importes destinados para gastos de ventas relacionados con sus locales a nivel nacional y aquellos vinculados con las deducciones por los gastos adicionados voluntariamente mediante la declaración jurada rectificatoria, e incluye en la determinación de los gastos comunes los gastos efectuados que fueron aceptados por la recurrente, así como los ingresos motivo de reparo y adicionados en la referida declaración rectificatoria, por lo cual determinó como gastos comunes inherentes a la renta inafecta la suma de S/ 368 498,47 a la cual le dedujo el monto reconocido vía declaración por el importe de S/ 53 947,00, y obtuvo como reparo la suma de S/ 314 551,47.

Que así para efectos del cálculo del porcentaje aplicable a los gastos comunes de 99,84% tomó en cuenta los ingresos registrados contablemente a los que le restó el costo de venta y de enajenación de bienes, así como los reparos adicionados, determinando como ingresos totales el importe de S/ 103 220

¹⁰ Conformados por los conceptos de cargas diversas de ejercicios anteriores, ajuste al valor de los inventarios, gastos extraordinarios, sanciones administrativas y fiscales, ajuste monetario y gastos no deducibles, por los importes de S/ 1 446 401,00, S/ 966 600,00, S/ 756,00, S/ 10 617,00, S/ 91 165,00 y S/ 357 113,00, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

522,25 al que le restó los dividendos percibidos en el ejercicio 2010 por ser rentas inafectas por S/ 2 226 727,21, obteniendo así las rentas gravadas por S/ 100 993 795,04, tal como se observa del Anexo N° 5 a la resolución de determinación materia de impugnación (folio 2132). Dicho porcentaje se aplicó al total de gastos comunes de S/ 17 060 114,41, conformados por gastos administrativos, gastos de financieros y gastos diversos, a los que adicionó los reparos aceptados y/o adicionados por la recurrente en su declaración jurada determinando así como gastos inherentes a las rentas inafectas el importe de S/ 368 498,47.

Que además, precisó que mediante el Anexo N° 6 de la resolución de determinación impugnada (folios 2128 a 2131) detalló las cuentas contables que conforman los gastos administrativos, gastos financieros y gastos diversos.

Que de lo actuado se advierte que la Administración detectó que la recurrente no declaró como ingresos inafectos los dividendos percibidos de la empresa S.A. de la que es accionista, por un importe de S/ 2 226 727,21, lo cual fue reconocido por aquella mediante su escrito de fecha 28 de diciembre de 2012 (folio 1748).

Que asimismo, mediante el referido escrito y del Informe de Auditoria de los Estados Financieros por los años terminados al 31 de diciembre de 2010 y 2009 (folios 300, 315 y 1746), se verifica que, efectivamente, la recurrente en el ejercicio 2010 percibió dividendos de la subsidiaria S.A., y que en virtud de dicho ingreso inafecto reconoció gastos inherentes por el importe de S/ 58 497,00 utilizando el método previsto en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento del Impuesto a la Renta, conforme se advierte de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada mediante Formulario PDT 668 N° de 9 de enero de 2013 (folios 1582 a 1585 y 1613) y del escrito antes citado.

Que de este modo, se aprecia que es la propia recurrente quien utilizó el método indirecto para determinar la proporcionalidad de los gastos comunes en las rentas gravadas y exoneradas en la oportunidad de dicha declaración tributaria, de lo que se concluye que no le habría sido posible realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos a fin de establecer qué gastos calificaban como destinados exclusivamente a rentas gravadas y especialmente qué gastos calificaban como destinados exclusivamente a rentas exoneradas.

Que en el caso de autos se aprecia que la recurrente discute el hecho de que la Administración para la determinación de los gastos comunes consideró los gastos financieros sin tomar en cuenta que dichos gastos están vinculados directamente con rentas gravadas y que además no justificó por qué todos los gastos administrativos y diversos debían considerarse como gastos comunes.

Que sobre el particular, de los Anexos N° 5 y 6 a la resolución de determinación materia de impugnación (folios 2129 a 2132), se aprecia que la Administración determinó los gastos comunes por el importe de S/ 17 060 114,41, tomando como base las cuentas contables que componen los gastos administrativos, financieros y diversos, obtenidas de los medios magnéticos proporcionados por la recurrente que contienen el detalle de los gastos incurridos durante el ejercicio 2010, tal como se dejó constancia en el Anexo N° 4 de dicha resolución (folio 2139), así como los gastos adicionados por la recurrente, conforme se advierte de las hojas de adiciones y deducciones para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio que sustentan las declaraciones juradas original y rectificatoria presentadas por esta (folios 1426, 1542, 1582 y 1613), como se muestra a continuación:

Conceptos	Importe (S/)
Gastos de Administración	11 604 175,00
Gastos Financieros	4 701 653,00
Gasto diversos	3 851 741,00
Adiciones que afectaron a gastos	(3 097 54,59)
Total - Gastos comunes	17 060 114,41



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que cabe indicar que de la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 668 N° el 9 de enero de 2013 (folios 1584 y 1585), se aprecia que los importes correspondientes a los gastos administrativos, financieros y diversos son los declarados por la recurrente en dicha declaración.

Que de lo expuesto se tiene que la Administración ha considerado la totalidad de los gastos administrativos y diversos como gastos que inciden conjuntamente en las rentas gravadas e inafectas de la recurrente, o gastos comunes; sin embargo, no ha explicado ni sustentado con la documentación correspondiente las razones por las cuales el íntegro de los gastos de administración y diversos tendría incidencia en la obtención de rentas inafectas (dividendos), siendo que por el contrario, de los conceptos incluidos dentro de los gastos de administración y diversos que detalló en el Anexo N° 6 a la resolución de determinación materia de impugnación habrían conceptos que no guardarían relación con los ingresos por dividendos, como por ejemplo, fletes, cuadrilla, almacén, mantenimiento de equipos, arbitrios, IGV no reconocido, seguros, licencias, tributos, entre otros (folios 2128 a 2132).

Que como se ha expuesto, le corresponde a la Administración discriminar cada componente de los gastos de administración y gastos diversos, y a partir de ello, evidenciar su vinculación con la generación de rentas inafectas y gravadas, conforme con el criterio aplicado en las Resoluciones N° 06083-3-2003 y 10709-3-2013, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes", por lo que corresponde que la Administración efectúe un nuevo cálculo al respecto.

Que por otro lado, respecto a los gastos financieros debe indicarse que en las Resoluciones N° 04721-4-2007 y 21422-1-2011 se ha señalado que para el reparo a los gastos financieros resulta de aplicación lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no el procedimiento de prorrata contemplado en el inciso p) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que de acuerdo con el criterio antes citado, se aprecia que la Administración ha considerado de manera indebida a los gastos financieros a efectos de la prorrata de gastos analizada, debiendo excluirse.

Que en consecuencia, corresponde revocar la apelada en el extremo de la determinación de los gastos comunes, a efecto que la Administración emita un nuevo pronunciamiento conforme con lo señalado precedentemente.

Premios no acreditados documentariamente y no cumplen con los requisitos establecidos en la norma

Que de los Anexos N° 2 y 4 a la Resolución de Determinación N° (folios 2133 a 2137 y 2168), se aprecia que la Administración reparó los gastos por concepto de premios, por la suma de S/ 664 320,60, al considerar que la recurrente no acreditó que los premios fueron entregados con carácter general a sus clientes, ni acreditó la presencia de notario público en el sorteo conforme lo previsto en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como tampoco que los premios hayan sido entregados a los ganadores.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folios 1783 y 1784), la Administración comunicó a la recurrente que verificó que registró gastos que señala correspondían a premios otorgados a sus clientes, por lo que le solicitó que acreditara con la documentación respectiva:

- Que la promoción realizada para los clientes denominada fue llevada a cabo con carácter general para todos los consumidores reales para lo cual debía presentar la documentación remitida a los clientes relacionada con la referida promoción y los cargos de recepción.
- Quiénes fueron los clientes que cumplieron con las bases del concurso y que participaron del sorteo de los paquetes de la referida promoción, para lo cual debía adjuntar la documentación remitida a estos en la que se comunica que se han hecho acreedores a participar del sorteo y los cargos de recepción.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

- Que el sorteo se realizó ante notario público conforme lo requerido por las normas legales vigentes sobre la materia.
- Quiénes fueron las personas que obtuvieron el premio de los paquetes, así como la entrega de estos.

Que con escrito presentado el 8 de noviembre de 2012 (folios 1873 y 1874), la recurrente dejó constancia de la documentación presentada para sustentar la observación e indicó que el sorteo se realizó en presencia de todos los clientes que calificaron como posibles ganadores de los cuales los beneficiarios solo fueron 10.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1785 y 1786), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por la recurrente e indicó que esta no acredita la entrega de los premios, así como tampoco que se haya ofrecido con carácter general a los consumidores reales ni que el sorteo de los paquetes de la promoción se haya efectuado mediante notario público, por lo que consideró que no se cumplió con los requisitos previstos en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que si bien presentó fotocopia de cuarenta cartas remitidas a sus clientes mediante las cuales se les invita a participar y les comunica las bases del concurso, considera que son más los clientes consumidores de por lo que la promoción no fue realizada con carácter general. Asimismo, indica que si bien presentó cartas remitidas a clientes en las que les felicita por haberse hecho acreedores a participar en el sorteo de los paquetes, no proporcionó documentación que acreditara que fueron los únicos que cumplieron con las bases del concurso.

Que por último sostiene que la recurrente no sustentó documentariamente la entrega de los premios, toda vez que las cartas remitidas a sus clientes se refieren a las instrucciones relacionadas con los paquetes de la promoción.

Que mediante los Anexos N° 1 y 2 al Requerimiento N° (folios 1777 a 1779) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente el resultado y conclusión del reparo en función del resultado del Requerimiento N° para que presente el descargo respectivo; siendo que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 1775), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó descargo alguno relacionado a esta observación.

Que al cierre del citado requerimiento, la recurrente el 28 de diciembre de 2012 presentó un escrito (folios 1749 a 1751), en el que señala que el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no le resulta aplicable por cuanto el concurso estuvo dirigido únicamente a clientes selectos que reunían características especiales y se otorgó con la intención de fidelizarlos con la marca que distribuye, por ello al no ser una promoción dirigida a la generalidad de consumidores reales no se encuentra dentro del ámbito de la citada norma. Considera que el gasto es deducible conforme con lo dispuesto en el artículo 37 que recoge el principio de causalidad.

Que estando a lo reseñado corresponde determinar si los gastos incurridos en la entrega de premios, cumplen con los requisitos previstos en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso u) del artículo 37 de la referida Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles de la renta bruta los gastos por premios, en dinero o especie, que realicen los contribuyentes con el fin de promocionar o colocar en el mercado sus productos o servicios, siempre que dichos premios se ofrezcan con carácter general a los consumidores reales, el sorteo de los mismos se efectúe ante Notario Público y se cumpla con las normas legales vigentes sobre la materia; por lo que en tanto no se cumpla uno de los requisitos anotados, la deducción no será admitida.

Que tal como indica la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01804-1-2006, se requiere que el sorteo se efectúe ante Notario Público a fin que se deduzcan los premios para la determinación del Impuesto a la Renta, no siendo suficiente los tickets del sorteo y la relación de los ganadores.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Que en el presente caso se tiene que la Administración, por un lado, afirma que los premios otorgados a los clientes de la recurrente no cumplen con los requisitos previstos en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no se ofrecieron con carácter general a todos los consumidores reales de la recurrente y el sorteo no se realizó ante notario público, y, por otro lado, señala en el Resultado del Requerimiento N° adicionalmente, que no estaría acreditada la entrega de dichos premios; lo que resulta contradictorio y resta consistencia al fundamento del reparo, pues en el presente caso no se puede reconocer que los premios entregados no cumplen con los requisitos para su deducción, si no se considera acreditado previamente que efectivamente se entregaron.

Que en virtud de lo antes expuesto, el reparo bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde dejarlo sin efecto y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que atendiendo a la conclusión arribada, carece de relevancia emitir pronunciamiento acerca de los demás argumentos formulados por la recurrente.

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 3 de las Resoluciones de Determinación N° (folios 2089 a 2099, 2101, 2103 y 2112), se aprecia que la Administración efectuó reparos a la base de cálculo del Impuesto a la Renta de enero, octubre y diciembre 2010, por los conceptos de inmueble transferido por debajo del valor comercial, ingresos registrados y no incluidos dentro de la base de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta y extorno de ingresos realizado indebidamente por devolución de

Que el inciso a) del artículo 85 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120¹², establecía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondiera por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Agregaba que respecto de los meses de enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, siendo que en caso de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicaría el método previsto en el inciso b) de dicho artículo. Asimismo, señalaba que se consideraban 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 respondieran a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refería el primer párrafo del artículo 55 de dicha ley.

Que por otro lado, el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 969, anotaba que el interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicaría hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal y a partir de ese momento los intereses devengados constituirían la nueva base para el cálculo del interés moratorio.

Inmueble transferido por debajo del valor comercial, según informe de tasación

Que sobre el particular cabe indicar que en la presente resolución se ha establecido que el reparo por el concepto de inmueble transferido por debajo del valor comercial, según informe de tasación no se encuentra conforme a ley, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en cuanto a la incidencia

¹¹ Cabe indicar que la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a setiembre y noviembre de 2010 con valor "0" (folios 2102 y 2104 a 2111), las que no han sido impugnadas por la recurrente.

¹² Publicado el 18 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

en la base de cálculo del pago a cuenta del mes de enero de 2010; en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo.

Ingresos registrados y no incluidos dentro de la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta

Que mediante el Punto 4 del del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1844 y 1845), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con la base legal y la documentación respectiva, los motivos por los cuales los ingresos contabilizados en las Cuentas contables 76500004, 77100002 y 77100001 no formaron parte de la base imponible de los pagos a cuenta de los meses de enero, octubre y diciembre de 2010 por los importes de S/ 82 744,43, S/ 296 276,27 y S/ 17 851,41, respectivamente, los cuales se encuentran detallados en el cuadro adjunto a dicho anexo.

Que mediante el escrito de fecha 3 de octubre de 2012 (folio 1835), la recurrente señaló que reconoce las omisiones por los pagos a cuenta materia de observación, de lo cual dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento (folios 1839 y 1840), indicando que mantiene la observación al no ser sustentada.

Que obra en el expediente los Asientos de Diarios N° 1200001403, 1200015331, 1200015330, 1200019968, 1200019969, 1200020214, 1200020256 correspondiente a los meses de enero, octubre y diciembre de 2010 (folios 634/reverso, 636 y 638 a 640), de los que se observa que la recurrente anotó ingresos en las Cuentas contables 76500004, 77100001 y 771000002, por los importes de S/ 82 744,43, S/ 281 106,05, S/ 15 170,22, S/ 352,00, S/ 720,00, S/ 800,89 y S/ 15 978,52, por los cuales no presentó documentación ni expuso argumento alguno que sustente la observación, sino por el contrario reconoció la acotación, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo, al encontrarse arreglada a ley.

Extorno de ingresos realizado indebidamente

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 1845 y 1846), la Administración solicitó a la recurrente que sustente con la documentación respectiva, los extornos registrados en la Cuenta contable 70100001 - Venta de mercaderías por devolución de por los importes de S/ 2 095 808,26 y S/ 340 558,78, al considerar que dicha devolución recién se realizó en el ejercicio 2011, no siendo deducible en el ejercicio 2010.

Que en respuesta al citado requerimiento mediante el escrito de 3 de octubre de 2012 (folio 1837), la recurrente indica que, dado el carácter de temporal de la observación, acepta la acotación, de lo que dejó constancia la Administración en el resultado del citado requerimiento (folio 1841).

Que de acuerdo con lo anteriormente expuesto, la recurrente efectuó extornos a cuentas de ingresos, a través de cargos en dichas cuentas, los cuales representan una disminución de los ingresos generados en cada mes por diversos conceptos según la descripción de las glosas antes detalladas.

Que de acuerdo con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Asimismo, su inciso a) del segundo párrafo, modificado por la Ley N° 29306, indica que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Agrega que las rentas de las personas jurídicas se considerarán del ejercicio gravable en que cierra su ejercicio comercial; de igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serán imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cierra el ejercicio comercial.

Que obra en el Expediente los Asientos de Diario N° 100215113 y 100215126 de fecha 31 de diciembre de 2010 (folios 658 y 659), en los que se observa que la recurrente registró como cargos en la Cuenta contable 70100001 - Venta de mercadería los importes de S/ 2 095 808,26 y S/ 340 558,78, los cuales



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

fueron abonados a la Cuenta contable 12110001 - Facturas por cobrar no emitidas por los conceptos de Regularización 2010 y Regularización 2010, apreciándose que por el primero presentó un reporte (folios 654 a 657), en el que se advierte que la devolución del panetón se produjo en el 2011, siendo que por el extorno de la devolución registrada por panetones la recurrente reconoce que la devolución se efectuó también en el ejercicio 2011.

Que teniendo en cuenta lo expuesto y que la recurrente efectuó extornos en la Cuentas de ingresos 7010001 - Venta de mercadería, por devolución de efectuados en el ejercicio 2011, la disminución de los ingresos registrados en dicha cuenta debió efectuarse en el ejercicio 2011 y no en el ejercicio 2010, toda vez que en dicho ejercicio (2011) se produjo el evento económico que generó tal disminución, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 2113 a 2127) fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y de los pagos a cuenta de los meses de enero, octubre y diciembre de 2010.

Que el numeral 1 del artículo 178 del mencionado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, tipificaba como infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias 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 correspondiera en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria.

Que dado que la Resolución de Multa N° (folios 2125 a 2127) se sustenta en la Resolución de Determinación N° (folios 2128 a 2170), la cual ha sido analizada en la presente resolución, corresponde emitir similar pronunciamiento al respecto, debiendo la Administración efectuar la reliquidación respectiva de la referida resolución de multa.

Que teniendo en cuenta que la Resolución de Multa N° (folio 2117 a 2120) se sustenta en el reparo por inmueble transferido por debajo del valor comercial, según informe de tasación y en el reparo por ingresos registrados y no incluidos dentro de la base imponible del pago a cuenta del Impuesto a la Renta que han dado lugar a la Resolución de Determinación N° emitida por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2010 (folio 2112), y teniendo en consideración que el primer reparo en la presente instancia ha sido revocado y el segundo confirmado, corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de la resolución de multa impugnada; por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo debiendo la Administración proceder con la reliquidación de esta.

Que con relación a las Resoluciones de Multa N° (folios 2113 a 2115 y 2121 a 2123), debe tomarse en cuenta que mediante la presente resolución se confirmó la apelada en el extremo de los reparos a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos octubre y diciembre de 2010 contenidos en las Resoluciones de Determinación N° (folios 2101 y 2103), por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento en el extremo de las resoluciones de multa materia de impugnación, debiéndose confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Prescripción e intereses moratorios

Que la recurrente alega que corresponde que el Tribunal Fiscal aplique lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, en el sentido de que declare la prescripción de la acción de cobro de la Administración por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, así como la inaplicación de intereses moratorios y cualquier otro concepto generado por la excesiva demora al momento de resolver, teniendo en cuenta, entre otros, los criterios del Tribunal Constitucional expuestos en las Sentencias de los Expedientes N° 04082-2012-PA/TC y 04532-2013-PA/TC. Agrega que la Primera Disposición Final de la Ley N° 28301 - Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que los jueces y tribunales están a aplicar las normas conforme a la interpretación dictada por el Tribunal Constitucional en sus resoluciones.

Que en cuanto a lo solicitado por la recurrente respecto a que se aplique el criterio contenido en la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 02051-2016-PA/TC, según la cual se debe reanudar el cómputo del plazo de prescripción en los casos que los órganos encargados de resolver el presente expediente excedieron del plazo legal para hacerlo, y que por tanto, no se habría suspendido el plazo de prescripción por el periodo en que se excedió del plazo legal para exigir el pago de la deuda tributaria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, cabe indicar que el citado pronunciamiento del Tribunal Constitucional fue emitido respecto de un caso en particular al resolver una demanda de amparo, tomando en cuenta los hechos acontecidos en dicho caso específico, por lo que la referida sentencia solo se aplica al caso concreto, al ser ello consustancial con la propia naturaleza de los procesos constitucionales de control difuso, cuyos alcances se restringen únicamente a las partes, siendo que además, contrario a lo señalado por la recurrente, dicha sentencia no constituye precedente vinculante¹³.

Que adicionalmente, debe señalarse que toda vez que lo que pretende la recurrente es que se inaplique el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del citado decreto, en línea con lo resuelto en la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 02051-2016-PA/TC; cabe anotar, por un lado, que conforme a los artículos 101 y 102 del Código Tributario, este Tribunal no se encuentra facultado para inaplicar normas con rango de ley, y por otro, que según la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha resuelto dejar sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, conforme con el cual, se autorizó a los tribunales administrativos, como el Tribunal Fiscal, a realizar el control difuso, señalando a su vez que el sistema de control de constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial.

Que sobre las sentencias recaídas en los Expedientes N° 4082-2012-PA/TC, 02051-2016-PA/TC y 04532-2013-PA/TC¹⁴, si bien el Tribunal Constitucional dispuso que la entidad emplazada (SUNAT) y las demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares tomen en cuenta los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de dicha sentencia¹⁵, tal como se indica en el fundamento 33 de

¹³ Similar criterio ha sido señalado por este Tribunal en la Resolución N° 07250-9-2018 en relación a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04082-2012PA/TC.

¹⁴ La Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, en su Fundamento 17 señala que: "*Si bien en el caso precitado la recurrente era una persona natural que no ejercía actividad económica comercial, mientras que en el caso de autos la demandante es una persona jurídica dedicada a la actividad empresarial, este Tribunal Constitucional considera que el razonamiento establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en los extremos referidos a los intereses moratorios y su capitalización, resulta aplicable a la presente controversia*".

¹⁵ Estos fundamentos señalan lo siguiente:
"51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos (...).



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

la misma, para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se debe evaluar, entre otros criterios, la complejidad del asunto¹⁶, siendo que en el caso de autos, del análisis del procedimiento de fiscalización que dio lugar a la emisión de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas y de los demás actuados en el procedimiento contencioso tributario, se tiene que el presente procedimiento tramitado con Expediente N° 1031-2014 se trata de un caso complejo. En efecto, el citado expediente cuenta con 4839 folios por evaluar, e implica el análisis de diversos reparos por servicio de *Outplacement* individual otorgado a por el que no se sustentó la causalidad, gastos promocionales por los cuales no se acreditó la entrega de los bienes a los clientes, inmueble transferido por debajo del valor comercial, bonificaciones extraordinarias entregadas a los gerentes y montos entregados a trabajadores cesados sin cumplir los criterios de generalidad y proporcionalidad, proporcionalidad de los gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas o inafectas y premios no acreditados documentariamente, con incidencia en el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, así como los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, octubre y diciembre de 2010; asimismo, el análisis de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y dilucidar las nulidades deducidas por la recurrente, cuyos argumentos y acervo probatorio fueron presentados a lo largo de las etapas de fiscalización, reclamación y apelación.

Que en ese sentido, dicha situación es distinta al caso analizado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC, que concluyó que el caso no era complejo¹⁷, por lo que no corresponde la aplicación de dicha sentencia al presente caso al no tratarse de un caso sustancialmente igual o similar.

Que no obstante, es pertinente indicar que corresponde que la Administración tenga en consideración lo dispuesto por el artículo 33 del Código Tributario, con la modificación dispuesta por la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, posteriormente modificado por el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, que suspende la aplicación de intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver los recursos de reclamación y de apelación, así como lo dispuesto por la Cuarta Disposición Complementaria y Transitoria de Ley N° 30230¹⁸, con relación a la suspensión de intereses moratorios en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la referida ley.

Que el informe oral se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (folio 4743).

53. Si corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios".

¹⁶ Añade la citada sentencia en el fundamento 33 que en la complejidad del asunto "se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil".

¹⁷ Así, el fundamento 40 de la referida sentencia señala lo siguiente: "Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia (...) la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente (...). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo" (énfasis agregado).

¹⁸ Esta disposición complementaria y transitoria señala para las deudas tributarias que se encontraran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 30230, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios será aplicable si en el plazo de doce meses contados desde la entrada en vigencia de dicha ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas.



Tribunal Fiscal

N° 06518-3-2021

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 21 de noviembre de 2013, en el extremo de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° por los conceptos de gastos promocionales, inmueble transferido por debajo del valor comercial, montos entregados a trabajadores cesados sin cumplir con los criterios de generalidad y proporcionalidad respecto del cese por resolución de contrato y cese por mutuo disenso producido en el ejercicio 2010, gastos comunes destinados a rentas gravadas, exoneradas e inafectas y premios no acreditados documentariamente y que no cumplen con los requisitos previstos en la norma, así como en el extremo del reparo contenido en la Resolución de Determinación N° por concepto de inmueble transferido por debajo del valor comercial; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo proceder la Administración de acuerdo con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

TOLEDO SAGÁSTEGUI
VOCAL

HUERTA LLANOS
VOCAL

Farfán Castillo
Secretaria Relatora
GC/FC/MS/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente