



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

EXPEDIENTE N° : 1759-2016
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 26 de junio de 2019

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° de 2 de diciembre de 2015, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y por dividendos presuntos afectos a la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y contra la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los pagos por bonificaciones graciosas y gratificación extraordinaria por cese voluntario no responden a liberalidades, sino que implican una estrecha vinculación con la relación laboral existente y la generación de rentas gravadas para las empresas, y parten por reconocer las necesidades en ciertos casos de reducir personal, puesto que toda compañía necesita renovar sus cuadros y personal, por diversas circunstancias.

Que sostiene que ya ha retenido los tributos de ley por dicho concepto que SUNAT erróneamente pretende desconocer e incluso gravar doblemente con el Impuesto a la Renta, lo que tendría carácter confiscatorio, conforme lo ha establecido la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 043-2007-PA/TC.

Que destaca que estas gratificaciones pueden ser opuestas posteriormente en caso el trabajador pretenda iniciar alguna acción reclamando beneficios a su empresa, lo que constituye otro elemento que evidencia la causalidad de estos pagos y su finalidad protectora de la fuente productora de la renta, esto es, la empresa, por lo que al haber efectuado estos pagos compensatorios, si bien no reconoció deber o adeudar suma alguna al trabajador por concepto de beneficios sociales (pues las gratificaciones otorgadas son graciosas, liberales y especiales), sí ha logrado cubrirse frente a eventuales reclamos, ya que las mencionadas gratificaciones son compensables.

Que afirma que el gasto cumple con el Principio de Razonabilidad dado que todas las entregas por suma graciosa (gratificaciones extraordinarias) fueron otorgadas bajo una negociación individual con los trabajadores que son invitados a cesar sus labores; y, la política aplicada para determinar el monto de la suma graciosa toma como referencia la remuneración percibida por el trabajador durante todo el tiempo de servicio y los años laborados por los trabajadores.

Que sostiene que asimismo se cumple el Principio de Generalidad puesto que se otorga a todos los trabajadores que fueron invitados a cesar sus labores; y, aun cuando en la liquidación de beneficios sociales existe un grupo que no se les otorgó montos por suma graciosa, estos corresponden a los trabajadores que solicitaron su renuncia de forma voluntaria y sin condiciones de negociación.

Que manifiesta que esta política no supone otorgar idénticos montos a todos los trabajadores que cesan en la empresa, siendo que la gratificación por cese responde a criterios tales como las responsabilidades, la antigüedad en el puesto, la remuneración y las circunstancias específicas que existieron al momento del cese del trabajador; las mismas que quedan detalladas en políticas y memorandos internos que fueron aprobados para dicho periodo, documentación que cumplieron con presentar mediante el escrito ampliatorio de reclamación de 13 de abril de 2015. Cita para sustentar su argumento las Resoluciones del

1



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003, 07840-3-2010, 03627-10-2014, 001752-1-2006 y 00523-4-2006.

Que señala que la Administración no ha sustentado el incumplimiento de dicho principio de generalidad, por lo que carece de sustento la referida observación.

Que indica que la necesidad de que los beneficiarios cuenten con condiciones similares no implica que ostenten un mismo rango o pertenezcan a una misma Gerencia, por lo que es errada la conclusión de la Administración al desconocer el gasto únicamente porque existe personal de un área que ha recibido el beneficio, mientras que existen otros trabajadores que no lo han recibido en la misma Gerencia.

Que manifiesta que si bien la Administración sostiene que no resulta posible identificar cuál fue la fórmula o procedimiento aplicado para establecer dicho monto, sí es perfectamente posible identificar los años laborados por los trabajadores y su respectiva remuneración, de manera que la metodología o fórmula según la cual se establecen las bonificaciones se basa -como mínimo- en la multiplicación de los dos factores antes mencionados: años laborados y la remuneración, por lo que procede se reconozca como deducible el resultado de la fórmula antes señalada como mínimo por cada trabajador.

Que en cuanto al reparo por gastos de indemnización y bonificaciones gratuitas por cese y/o despido arbitrario, se remite a los argumentos referidos respecto del primer reparo y requiere que el Tribunal Fiscal verifique que la entrega de los montos por conceptos de indemnización y bonificaciones gratuitas por cese y/o despido arbitrario, se ajustan a la política establecida para el otorgamiento de este tipo de beneficios, la que obra en el expediente.

Que en relación al reparo por gastos por pago de dieta al directorio no aceptados tributariamente, señala que conforme a la Ley General de Sociedades, la Junta Obligatoria Anual de Accionistas debe realizarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio económico, para pronunciarse sobre los estados financieros del año anterior y decidir, si fuera el caso, acerca de la aplicación de las ganancias.

Que afirma que la primera parte del primer párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, establece dos componentes inherentes a la dieta del director: a) El servicio prestado (sesiones), y b) La onerosidad (pago de o la dieta), siendo que la prestación del servicio ha sido acreditada durante el procedimiento y el componente de onerosidad, teniendo como soporte legal la primera parte del primer párrafo del artículo 166 de la Ley General de Sociedades, según consta en el folio 68 del Libro de Actas de 18 de marzo de 2013, monto equivalente a S/1 212 777,00 por concepto de dietas al directorio correspondiente al ejercicio 2012, que prueban que dichas dietas fueron otorgadas de carácter pecuniario (oneroso), cumpliendo así lo establecido por la citada ley.

Que agrega que según su Estatuto, no se determinaron montos preestablecidos para las dietas otorgadas a los directores. En este sentido, esta opción legal de fijación del monto de la retribución no fue utilizada por su empresa.

Que adicionalmente, menciona que el artículo 114 de la Ley General de Sociedades establece que la Junta Anual se lleva a cabo con fecha posterior al cierre del ejercicio económico, teniendo un plazo de hasta tres meses desde dicho momento, (que, además, en la práctica termina siendo la fecha de aprobación de los estados financieros), por lo que su actuar se encuentra acorde con la mencionada ley.

Que sostiene respecto de la deducción del gasto por concepto de dietas al directorio, que el criterio del devengado lo condiciona a una ocurrencia principal y relevante: que el director de la empresa haya ejercido efectivamente sus funciones como tal durante el ejercicio, no siendo absolutamente necesario que el desembolso deba efectuarse en el referido periodo para su deducción; sino que, en el caso de las dietas del directorio, bastará con que el director haya ejercido sus funciones para considerar su retribución como gasto deducible en el ejercicio. Apoya su conclusión en la Informe N° 044-2006-SUNAT/2B0000 en el cual se cita la definición de Enrique Jorge Reig sobre el criterio del devengado, así como en el Informe N° 088-2009SUNAT/2B0000, así como en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°



Tribunal Fiscal

Nº 05867-1-2019

04032-1-2005 y 10167-2-2007.

Que respecto a las reglas de medición confiable afirma que en el caso de las remuneraciones del directorio, la Ley del Impuesto a la Renta establece la suma por entregar a los integrantes del colegiado no está vinculada con la renta (concepto tributario) sino con la utilidad (concepto mercantil) por lo cual es forzoso concluir que el cálculo tiene que hacerse en función de los resultados del negocio y éstos, legalmente, solo pueden ser los que aprueba la Junta Obligatoria Anual de Accionistas.

Que concluye que la utilidad comercial a que se refiere la Ley del Impuesto a la Renta solo puede ser la que arroja el balance sometido a la Junta dentro del plazo indicado, pero es indudable que la obligación de la sociedad para con dichos administradores surge al cierre del ejercicio en que éstos prestaron sus servicios. A esa fecha ya se sabe que deben pagarse tales remuneraciones, su monto es perfectamente determinable y como quiera que la decisión formal fue adoptada por los socios de la empresa y no por terceros, se satisfacen los requisitos para su aceptación como gasto en el referido periodo.

Que destaca que la propia Ley del Impuesto a la Renta señala que la suma correspondiente debe descontarse "en el ejercicio", es decir, en el año en que tales personas ejercieron su cargo y esa misma disposición relaciona expresamente el pago con la utilidad comercial.

Que basándose en el párrafo 4.42 Fiabilidad de la Medición — Marco Conceptual de las NIC que señala: 604300 "4.42 Una partida que en un determinado momento, no cumpla las condiciones para su reconocimiento establecidas en el párrafo 4.38, puede sin embargo cumplir los requisitos para ser reconocida como consecuencia de circunstancias o sucesos producidos en un momento posterior en el tiempo", concluye que dicho párrafo es un concepto básico que afirma que un elemento del estado financiero (en este caso, el gasto), que en un primer momento no pueda ser reconocido por falta de una medición fiable, en cuanto e inmediatamente pueda asignarse el valor, debe ser reconocido como tal gracias a sucesos posteriores producidos en el tiempo.

Que asimismo refiere que de acuerdo al párrafo 8 de la NIC 10- Hechos posteriores a la fecha del Balance - Reconocimiento y Valoración Hechos posteriores a la fecha del balance que implican ajustes: "La entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de los hechos posteriores a la fecha del balance que impliquen ajustes".

Que adicionalmente señala que según el inciso d) del párrafo 9 de la misma NIC, se dispone que: Los siguientes son ejemplos de hechos posteriores a la fecha del balance, que obligan a la entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien a reconocer partidas no reconocidas con anterioridad: d) La determinación, con posterioridad a la fecha del balance, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si en la fecha del balance la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la NIC 19 Retribuciones a los empleados).

Que de lo expuesto concluye que: i) existen gastos que al cierre del ejercicio calendario no pueden medirse fiablemente en valores económicos, pero que si estos son conocidos antes de la formulación de los estados financieros: deben afectar a resultados del ejercicio en las cuales se incurrieron; y, ii) existen gastos que cumplen con el principio del devengado, aun cuando estos se determinen una vez conocida la utilidad comercial, como por ejemplo, las participaciones de los trabajadores.

Que a mayor abundamiento, resalta que en virtud al principio contable de "asociación" ("matching"), según el cual la utilidad será el resultado de imputar a los ingresos obtenidos los gastos y costos relacionados con esos ingresos, por lo que tanto los ingresos como los gastos y costos asociados (de la transacción) deben pertenecer a un mismo periodo. En esa medida, dado que los ingresos -cuya obtención se debe en parte a la intervención del directorio- habrían correspondido al año 2012, a dicho año deben atribuirse también los gastos asociados (como es el caso de la retribución del directorio), no procediendo la deducción de estos en el ejercicio 2013.

3



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Que manifiesta que al respecto, la Ley del Impuesto a la Renta incluye una limitación taxativa que debe aplicarse de manera simple y precisa, en relación a que establece un tope delimitado en el literal m) de su artículo 37 para la deducción de la remuneración del directorio, ascendente al 6% de la utilidad comercial del ejercicio antes del Impuesto a la Renta, siendo que de una revisión de las disposiciones que establece la referida ley y las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal sobre la materia, afirma que no ha vulnerado la ley ni la jurisprudencia existente, por cuanto según el cálculo matemático se puede verificar que no ha excedido el límite establecido.

Que en su escrito de alegatos sostiene que el gasto por retribución al directorio cumple con el requisito de medición confiable por cuanto existía una fórmula legal para determinar la retribución de los directores, existía una práctica consistente para determinar la retribución de los directores en los ejercicios precedentes y las labores de administración ejecutadas por los directores fueron realizadas en el ejercicio 2012.

Que afirma que la aplicación del inciso m) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta lleva a la conclusión que el ejercicio respecto del cual se debe calcular las remuneraciones de los directores y comparar dicho monto con la utilidad comercial es el año en que las personas ejercieron el cargo, en este caso el ejercicio 2012.

Que anota que la posición de la Administración llevaría a inconsistencias puesto que el gasto por remuneración a los directores será erogación del año siguiente al cual se obtiene la utilidad que le sirve de límite, y podría darse que por el ejercicio por el cual deba imputarse el gasto las utilidades comerciales sean menores por lo que se pregunta si el gasto sería aceptable y con qué utilidades se compararía.

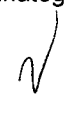
Que en cuanto al reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones sostiene que la Administración ha concluido que dos funcionarios ocuparon el mismo rango únicamente por el hecho de que contaban con los mismos poderes para el ejercicio acotado, siendo que en el procedimiento de fiscalización describió las diversas funciones que cumplía Fernando Mariátegui, Gerente General Adjunto, las que resultaban sustancialmente distintas de las labores desempeñadas por Hugo Salomón, en su condición de Gerente General.

Que afirma que dichos poderes únicamente fueron otorgados para simplificar la representación de la Compañía y ello no puede llevar a concluir que poseían el mismo rango.

Que aduce que el hecho que _____ i laborara como adjunto de _____ responde a la necesidad de instruir a _____ en las complejas labores gerenciales que implican dirigir la empresa, lo que significa que durante ese periodo _____ i laboró siguiendo la dirección y cumpliendo órdenes dispuestas por _____ lo que denota subordinación por parte de _____ i hacia _____ a efectos que Fernando Mariátegui se instruyera correctamente en las labores gerenciales y luego, una vez que se encontrara debidamente preparado, pudiese ejercer el cargo de Gerente General.

Que refiere que la propia Administración ha reconocido que presentó un organigrama donde se detallaba los cargos de la compañía y se podía diferenciar los distintos puestos jerárquicos que existían y en donde era evidente que _____ se encontraba en un puesto inmediato inferior a _____ siendo que la pertinencia del organigrama como medio probatorio de jerarquía ha sido reconocida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 17973-1-2013. Añade que debió verificarse la realidad de las funciones ejercidas por cada uno de ellos, y la existencia de supervisión inmediata entre ambos.

Que sostiene que para determinar el valor del mercado, no existiendo un trabajador que realice funciones similares dentro de la empresa ni de nivel jerárquico equivalente, debió verificarse la remuneración del trabajador como valor de mercado el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado en el nivel jerárquico inmediato inferior o la remuneración del trabajador de menor remuneración en el nivel inmediato, nivel en que se encuentra Fernando Mariátegui por lo que efectuándose el cálculo

   4 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

correspondiente, la remuneración pagada se encuentra dentro del valor de mercado.

Que en su escrito de alegatos señala que de conformidad con lo establecido por la Resolución de Tribunal Fiscal N° 05275-4-2007, la Administración se encontraba en la obligación de probar que los funcionarios en comparación ejercían funciones similares, lo que no ha sucedido en el caso de autos.

Que asimismo señala que de conformidad con el criterio establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 08713-5-2017, el organigrama es un medio de prueba válido para determinar la estructura jerárquica a fin de establecer si es de aplicación el supuesto previsto por el numeral 1.2 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a la supuesta omisión en el pago del Impuesto a la Renta por retenciones sobre dividendos pagados por la empresa en diciembre de 2012 producto de la acotación por pago de remuneraciones fuera del valor del mercado, indica que, en la medida que los fundamentos que dieron origen al reparo por exceso de valor de mercado en la remuneración de resultan manifiestamente equivocados, la acotación por una supuesta omisión en el pago del Impuesto a la Renta por retenciones sobre dividendos pagados en diciembre de 2012, deberá ser dejada también sin efecto.

Que en cuanto a la multa que se le pretende aplicar, producto de la acotación contenida en las resoluciones de determinación impugnadas, afirma que, en la medida que los fundamentos que dieran origen a estas últimas resultan manifiestamente equivocados, tal resolución de multa también deberá ser dejada sin efecto.

Que por su parte, la Administración señala respecto al reparo por gastos de bonificaciones gratuitas y gratificación extraordinaria por cese voluntario, que la recurrente debía acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad respecto de los gastos observados, siendo que según señala la recurrente éstos solo corresponden a trabajadores a quienes se invitó a renunciar; sin embargo, en la documentación proporcionada por la recurrente no obran tales invitaciones a cesar voluntariamente ni algún elemento sobre pedidos o solicitudes de negociación formuladas por los trabajadores invitados a cesar que corroboren lo indicado en el párrafo anterior.

Que sostiene de otro lado, que lo expresado por la recurrente en el sentido que el beneficio se otorgó sólo a los trabajadores que se invitó a cesar en sus labores no concuerda con la política de pagos del citado beneficio que se habría aplicado en el 2012, pues en los documentos denominados "Adopción de política de pagos" y "Política de pagos de liberalidades al cese de los trabajadores de se ha previsto que se entregaría una suma de dinero, a modo de liberalidad, a todos los trabajadores que decidan desvincularse de la empresa, para lo cual bastaba que se cumpliera con las siguientes condiciones: (i) tenga más de 3 años de servicio, (ii) tenga una edad mínima de jubilación, (iii) por voluntad propia decida renunciar y (iv) que comunique su decisión de desvincularse con la intención de desarrollar un negocio independiente, no habiendo previsto como condición la renuncia por invitación ni como excepción el cese sin solicitar condiciones de negociación, por lo que la generalidad en el otorgamiento del beneficio se apreciaría, en principio, si se otorgaba el mismo a la totalidad de los trabajadores que terminaron voluntariamente su relación laboral.

Que indica que de los montos entregados observa que en ningún caso la bonificación equivale a una remuneración por año laborado del trabajador beneficiado, sin que las diferencias hayan sido explicadas y acreditadas por la recurrente. Además destaca la existencia de diferencias sustanciales en los importes otorgados a los diversos trabajadores beneficiados que no han sido sustentadas.

Que afirma que si bien la recurrente indica que habría entregado los beneficios en base a los criterios definidos en su política de pagos de liberalidades por cese y que no fueron beneficiados la totalidad de los trabajadores que cesaron en sus labores sino sólo los que fueron invitados para ello, correspondía que acreditara estos extremos para considerar que cumplió con los criterios que estableció la propia recurrente para la entrega del beneficio.

   5 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Que señala que de la verificación de la documentación que obra en autos no se advierte documento alguno que acredite el cumplimiento de los citados criterios, tampoco obran las invitaciones a los trabajadores para el cese voluntario en sus labores, las condiciones de negociación, ni los documentos de fecha cierta donde consten los acuerdos en los cuales debía fijarse el importe del incentivo a entregar.

Que en cuanto al reparo por cese voluntario para inversión en empresa autogestionaria, sostiene que si bien en los documentos proporcionados por la recurrente sobre pago de liberalidades al cese de sus trabajadores, se contempla el pago del beneficio por decisión de desvincularse con el fin de desarrollar un negocio independiente, también en los citados documentos contemplan que en dicho supuesto debía sustentarse la solicitud del trabajador con el presupuesto para su proyecto, minuta de constitución y cualquier otro documento sustentatorio, siendo que no se ha acreditado el cumplimiento de las condiciones establecidas, pues no sustentó el tipo de empresa que se constituiría, el giro del negocio, ni existen evidencias sobre el tipo de proyecto, asimismo no adjuntó el acuerdo suscrito entre ambas partes, por lo que no ha demostrado el cumplimiento de los criterios previstos en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta a efecto que la gratificación observada pueda considerarse deducible.

Que respecto al pago efectuado a un trabajador mediante transacción extrajudicial, señala que la recurrente no ha acreditado que el ex trabajador estuviera comprendido entre los trabajadores invitados a renunciar ni ha demostrado como se habrían aplicado los criterios previstos en su política de pagos de liberalidades al cese de los trabajadores a fin de determinar el pago observado; por el contrario, del documento sobre transacción extrajudicial se advierte que la suma observada fue otorgada como ayuda económica a título de liberalidad por motivo de problemas de salud del trabajador, es decir no tiene relación alguna con el cese del trabajador.

Que en relación al reparo por gastos por pago al directorio, aduce que antes del 18 de marzo de 2013, esto es, con anterioridad a la determinación de la remuneración de los directores por la Junta General de Accionistas, era materialmente o imposible conocer el importe a pagar máxime cuando no se tenía certeza de la obtención de utilidades ni del porcentaje para determinar la suma que sería destinada para cubrir dicha obligación.

Que resalta que si bien los resultados del ejercicio 2012 podrían conocerse al cierre del mismo, no resulta posible establecer el monto de las remuneraciones de los directores, pues no se había fijado a priori el porcentaje de la utilidad del ejercicio 2012 destinado al mismo, ni se había aprobado un importe fijo como retribución.

Que desataca que a efecto del pago de remuneraciones a los directores del contribuyente resulta imprescindible su aprobación y fijación del monto correspondiente por la Junta General de Accionistas, toda vez que la Ley General de Sociedades, si bien prevé que el cargo de director es retribuido, no establece el importe de tal retribución, sino que deja dicha regulación o lo que disponga el Estatuto o en su defecto, la Junta Obligatoria Anual; siendo que en el caso de autos, el artículo 23 del Estatuto de la recurrente dispone que el directorio percibirá la remuneración que determine la Junta General de Accionistas por lo que sin la realización de la Junta General de Accionistas y la determinación por ésta de las remuneraciones del directorio, no procede pago alguno por tal concepto.

Que agrega que el cálculo de las remuneraciones del directorio por los ejercicios 2009 y 2011 tampoco podría apreciarse como una práctica constante, toda vez que no se ha acreditado cómo se determinó el concepto en cuestión por el ejercicio 2010.

Que en relación al reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones, señala que para determinar el valor de mercado de la remuneración del Gerente General (socio trabajador), procedió conforme con lo establecido en el numeral 1.1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, utilizando como referente la remuneración del trabajador mejor remunerado que realizó funciones similares dentro de la empresa en el ejercicio 2012.

   6 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Que afirma que la recurrente no ha acreditado las funciones, labores o actividades particulares que realizó (Gerente General) que resultan distintas de las llevadas a cabo por (Gerente General Adjunto) de tal manera que se encuentre justificada la diferencia remunerativa entre ambos y que pudiera corroborar que la diferencia jerárquica entre Gerente General y Gerente General Adjunto en efecto corresponde al ejercicio de funciones sustancialmente distintas que responden a las necesidades operativas y funcionales de la empresa; por el contrario, de la documentación evaluada se aprecia similitud de funciones y tareas.

Que en el presente caso, que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta N° 140011426140-01 SUNAT (foja 4542) y Requerimiento N° (foja 4482), la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 y por dividendos presuntos afectos a la tasa adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, y contra la Resolución de Multa N° - , girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, la controversia radica en determinar si los valores antes detallados, han sido emitidos conforme a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que según se aprecia del Anexo N° 1.1 del referido valor (fojas 4769 y 4770), éste fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, al efectuarse diversos reparos a la base imponible, entre ellos, los no aceptados por la recurrente por: i) Gastos de bonificación graciosa y gratificación por cese no aceptados tributariamente, ii) Gastos de indemnización, bonificación graciosa por cese y/o despido arbitrario no aceptados tributariamente, iii) Exceso de valor de mercado de remuneraciones; iv) Gastos de transporte de carga no acreditados fehacientemente; y, v) Gastos por pago de dietas al directorio no aceptados tributariamente.

Que la Administración en etapa de reclamación dejó sin efecto el reparo por gastos de transporte de carga no acreditados fehacientemente, por lo que corresponde emitir pronunciamiento en el extremo de los demás reparos no aceptados por la recurrente.

Gastos de bonificación graciosa y gratificación por cese y Gastos de indemnización, bonificación graciosa por cese y/o despido arbitrario

Que según consta en el punto 1 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (fojas 4763 a 4766), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por S/154 703,82, al considerar que las gratificaciones extraordinarias entregadas a los trabajadores

por no haber acreditado a qué personas invitó a negociar el cese y cuáles fueron los acuerdos a los que arribaron (foja 4764), por lo que no cumple con el criterio de generalidad. Asimismo reparó el pago de la indemnización al trabajador Quispe Aguirre Luis Fernando por despido arbitrario al otorgarle un monto adicional a las 12 remuneraciones establecidas en las normas laborales, por cese a título de gracia.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que el inciso l) del artículo 37 de la citada ley, señala que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones,



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 28991¹, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos de la recurrente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

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

Que de otro lado, 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, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador.

Que el último párrafo del artículo 57 de la norma citada, establece 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.

Que en la Resolución N° 598-2-99 este Tribunal, haciendo una análisis del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, estableció que el inciso I) antes aludido se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tiene el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 03786-4-2007, 01014-3-2004 y 00029-3-2003, se 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; 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.

Que asimismo, en la Resolución N° 01752-1-2006 este Tribunal ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso I) 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.

¹ Publicado el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, se ha interpretado que si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; agregando que debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que cabe anotar que el detalle de los importes observados fueron puestos en conocimiento de la recurrente en el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122140001593 (foja 4409), así como mediante Requerimiento N° 0122140003292, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4280), sustentando el reparo en base a lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 y artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 0122140001593 (foja 4409) y del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (fojas 4763 y 4764), los registros reparados por gastos de bonificaciones graciosas y gratificación extraordinaria son los siguientes:

Fecha	Cuenta	Glosa	Importe S/
29/02/2012	6214111		40 665,36
30/04/2012	6214111		33 429,46
23/04/2012	6214111		9 500,00
31/07/2012	6214111		10 255,00
31/08/2012	6214111		1 500,00
30/11/2012	6214111		10 725,00
30/11/2012	6214111		9 125,00
30/11/2012	6214111		39 504,00

Que asimismo, según se aprecia del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (foja 4745), los registros reparados por gastos de indemnización, bonificaciones graciosas por cese y/o despido arbitrario son los siguientes:

Fecha	Cuenta	Glosa	Importe S/
31/05/2012	6231101		93 690,00
27/09/2012	6231101		15 000,00
31/10/2012	6231101		18 875,00

Que obran en autos los documentos denominados "Adopción de políticas de pagos" y "Política de pagos de liberalidades al cese de los trabajadores de (fojas 4827 a 4829), de los que se aprecia que no cuentan con fecha de emisión y donde se establecen los requisitos y características que deben concurrir para que la empresa otorgue a los trabajadores una suma dineraria a modo de liberalidad, señalando que tales políticas regirán para todo el año 2012.

Que en los mencionados documentos se señala que la empresa podía otorgar una suma de dinero a modo de liberalidad por el cese de los trabajadores de la empresa, a tal efecto se estableció que su entrega se produciría al momento del cese o con posterioridad a éste, sería a título de liberalidad y en forma incondicionada, siendo que el importe debería constar en un documento de fecha cierta.

Que asimismo, se establece que dichas liberalidades se otorgarían únicamente al personal que: (i) tenga más de 3 años de servicio, (ii) cumpla con la edad mínima de jubilación, (iii) por voluntad propia decida renunciar y (iv) comunique su decisión de desvincularse con la intención de desarrollar un negocio

   9 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

independiente, debiendo sustentar dicha solicitud con los presupuestos para su proyecto, minuta de constitución y cualquier otro documento sustentatorio.

Que adicionalmente, en el documento denominado "Política de pagos de liberalidades al cese de los trabajadores de _____ se agrega que el trabajador puede acceder a una remuneración por año laborado y que la gerencia general puede disponer de un pago mayor o menor por dicho concepto, para lo cual tomará en consideración las referencias de los jefes inmediatos del trabajador, sustento de haber cumplido las metas establecidas para su puesto de trabajo, haber obtenido una buena evaluación de desempeño y un buen record de asistencias.

Que de otro lado, obran en autos los Vouchers de Liquidación de Beneficios Sociales, Liquidación de los beneficios sociales por tiempo de servicio y Boletas de Sueldo, de cuya revisión se verificó que la recurrente efectuó pagos a determinados trabajadores con motivo del cese del vínculo laboral de acuerdo al detalle siguiente:

Nombre	Cargo	Tiempo de Servicio	Motivo de cese	Remun. computable para CTS	Gratíf. S/	Foja
	Vendedor	7 años, 9 meses y 26 días	Renuncia voluntaria	3,388.78	40,665.36	4824
	Supervisor de Almacén	9 años, 1 mes y 22 días	Despido arbitrario	2,701.57	33,429.46	4823
	Ayudante galletería	3 años, 6 meses y 19 días	Renuncia voluntaria	1,913.41	9,500.00	4822
	Secretaria	4 años y 6 meses		2,158.61	10,225.00	4821
	Vendedor	8 años a más	Sin datos	3,085.00	1,500.00	3396 y 4576
	Asistente de exportaciones	4 años y 26 días	Renuncia voluntaria	4,521.39	10,725.00	4820
	Auxiliar de contabilidad	9 años, 1 mes y 23 días		2,382.10	9,125.00	4819
	Maquinista	3 años, 3 meses y 8 días		2,880.50	39,504.00	4825
	Asistente de Recursos Humanos	4 años, 11 meses y 8 días		4,788.15	18,875.00	4818
	Jefe de Ventas	21 años y 10 días		9,097.08	93,690.00	4817
	Ayudante galletería	8 años, 1 mes y 3 días		1,782.08	40,000.00 ²	3296

Que además obran en autos comunicaciones entre la trabajadora _____ y la recurrente respecto de la solicitud de incentivo económico formulada por ésta para la creación de una empresa autogestionaria (fojas 3305 y 3306). La recurrente acepta el pedido efectuado por la trabajadora y se fija S/93 690,00 como apoyo económico.

Que al respecto cabe indicar que no se presenta documentación mediante la que se sustente el tipo de empresa que se constituiría, el giro, ni existen evidencias sobre dicho proyecto, siendo que no cumple con acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la "Política de Pagos de Liberalidad al Ceso de los Trabajadores de la _____ la que en su punto 3 inciso iv) dispone que los trabajadores que comuniquen a la empresa u decisión de desvincularse con la intención de desarrollar un negocio independiente, para que se les otorgue el incentivo deben sustentar solicitud con los presupuestos para su proyecto, la minuta de constitución y cualquier otro documento sustentatorio (foja 4826).

Que también obran el escrito de desistimiento, transacción extrajudicial y cheque (fojas 4812 a 4816) correspondiente al trabajador _____ de los que se advierte que la recurrente arribó a un acuerdo con el trabajador respecto de la demanda de pago de beneficios sociales tramitada en el Tercer Juzgado Especializado Laboral Transitorio de Descarga de la Libertad, mediante Expediente N° 4547-2011.

Que en el documento denominado "Transacción Extrajudicial" se hace constar que el trabajador cesó en

² De este monto solo se repararon S/15 000,00.



Tribunal Fiscal

Nº 05867-1-2019

sus funciones por haber renunciado voluntariamente, no obstante por equidad y para compensar cualquier posible deuda derivada de la relación laboral, la recurrente decide entregar S/40 000,00 de los cuales S/25 000,00 corresponden al reintegro de beneficios sociales y S/15 000,00 por ayuda económica a título de liberalidad por motivo de problemas de salud del trabajador, habiendo la Administración reparado este último monto.

Que de otro lado, respecto del trabajador de la Liquidación de los beneficios sociales por tiempo de servicio presentada por la recurrente, se aprecia que adicionalmente al pago de S/32 418,84 como indemnización por despido arbitrario, equivalente a 12 remuneraciones computables, se le otorgó una gratificación a título de gracia por S/33 429,46, siendo éste último monto objeto de reparo.

Que respecto a ambos trabajadores, cabe indicar que la recurrente reconoce que los montos otorgados fueron a título de gracia y en ese sentido, no se encontraba obligada a efectuar los pagos observados por la Administración, siendo que en autos no obra documentación que acredite el cumplimiento de los criterios de generalidad y razonabilidad alegados por el contribuyente, a efecto que la gratificación observada pueda considerarse deducible de la renta neta del Impuesto a la Renta, toda vez que la gratificación otorgada a estos trabajadores no responde a una invitación a renuncia voluntaria con el fin de constituir una empresa, conforme con la política de la empresa.

Que de la revisión de la documentación señalada se aprecia que conforme a la política de pago de liberalidades al cese de los trabajadores, se estableció que el trabajador podía acceder a una remuneración por año laborado y que la gerencia general podía disponer el pago de un mayor o menor monto teniendo en consideración determinados criterios, referencias de jefes inmediatos del trabajador, cumplimiento de metas, evaluación de desempeño y record de asistencia.

Que no obstante, de la revisión de los montos entregados se observa que en ningún caso la bonificación otorgada coincide con el monto correspondiente a una remuneración por año laborado del trabajador beneficiado y la recurrente no ha explicado ni acreditado que las diferencias se deban al cumplimiento de metas, evaluación de desempeño, record de asistencia, o referencias de jefes inmediatos u otro motivo atendible.

Que de otro lado, del análisis de los montos entregados a cada trabajador se aprecia que trabajadores con mayor tiempo de servicios y con mayor remuneración recibieron importes menores por concepto de bonificaciones o gratificaciones por cese, como se verifica de la comparación entre la trabajadora y el trabajador

Que de igual forma, tal y como lo refiere la Administración en la resolución apelada y se aprecia del cuadro precedente, trabajadores con mayor tiempo de servicios y con mayor remuneración recibieron montos menores por concepto de bonificaciones o gratificaciones por cese, como la trabajadora que a la fecha del otorgamiento del beneficio contaba con 4 años y 26 días de servicios y una remuneración de S/4 521,39 recibiendo como gratificación S/10 725,00, mientras que el trabajador que contaba con 3 años, 3 meses y 8 días de servicios y una remuneración de S/2 880,50, recibió S/39 504,00.

Que si bien la recurrente señala que las citadas gratificaciones fueron otorgadas a los trabajadores que invitó a cesar en sus labores y que existe un grupo de ellos a quienes no otorgó incentivo alguno, toda vez que presentaron su renuncia sin condiciones de negociación (foja 4722), tal argumento no ha sido acreditado, pues no ha presentado en fiscalización la documentación que pueda evidenciar que los gastos observados corresponden a trabajadores a quienes se invitó a renunciar pues no obran en autos tales invitaciones.

Que no obstante, conforme se detalla en el citado cuadro, el importe otorgado a cada trabajador por



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

concepto de gratificación extraordinaria, difiere en cada caso, no apreciándose de autos que la recurrente haya explicado y/o sustentado la diferencia entre tales montos, lo que resultaba necesario, ya que si bien las aludidas gratificaciones extraordinarias pueden corresponder a un acto unilateral del empleador, se debe cumplir con los principios de proporcionalidad y generalidad, no habiendo expuesto la recurrente el fundamento ni presentado los documentos que sustentarían tal diferencia, ni ha expresado cuáles habrían sido las consideraciones que habría tomado en cuenta, a efecto de sustentar la diferencia entre los montos entregados.

Que de lo expuesto se aprecia que la recurrente no ha cumplido con acreditar cómo se efectuaron las liquidaciones de los montos pagados, ni ha acreditado que éstos se encuentren de acuerdo con la política de la empresa, así como tampoco ha explicado ni acreditado qué características o hechos concretos determinaron que los trabajadores obtuvieran en algunos casos gratificaciones mucho menores que otros.

Que incluso no se puede concluir que se haya tomado a la remuneración mensual de cada trabajador como criterio que explique la diferenciación entre los montos atribuidos por concepto de gratificación extraordinaria, pues conforme se aprecia del cuadro anterior, el porcentaje calculado entre el monto de las gratificaciones otorgadas y la remuneración mensual de cada trabajador, varía en cada caso, por ende, no resulta posible verificar el criterio que habría tenido en cuenta la recurrente para asignar tales montos disímiles a los directores de contrato y a los gerentes de área.

Que dado que la recurrente no cumplió con acreditar la aplicación del criterio de generalidad establecido para los gastos regulados en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo efectuado está arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al argumento de la recurrente, en el sentido que la gratificación extraordinaria bajo examen, ha sido considerado dentro del cálculo del Impuesto a la Renta de quinta categoría a su cargo, habiéndose retenido los tributos de ley por la referida gratificación, se debe señalar que no está en discusión si el monto entregado bajo el concepto de gratificación extraordinaria fue materia de retención del impuesto aludido, pues la controversia consiste en determinar si la recurrente cumplió o no con el criterio de generalidad, respecto de los conceptos comprendidos en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta³, lo que no ha sido acreditado según se ha establecido en la presente resolución.

Que respecto al argumentos referidos a que la política de incentivos de ninguna forma supone otorgar idénticos importes a todos los trabajadores que cesan en la empresa; el importe de la gratificación por cese responde a criterios generales tales como la responsabilidad de los trabajadores a quien se induce al cese, la antigüedad en el puesto, la remuneración y las circunstancias específicas que existieron al momento del cese y que tales diferencias no afectan la naturaleza "general" del beneficio, pues el mismo se otorga en todas las circunstancias que se verifiquen idénticas situaciones e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003, 07840-3-2010 y 03627-10-2014, se debe señalar que la Administración no ha cuestionado el monto entregado bajo el concepto de gratificación extraordinaria, ni ha exigido que a todos se debió dar el mismo monto, lo que se observó es el incumplimiento de aplicación del criterio de generalidad, en la medida que la recurrente no presentó medios probatorios que conlleven a establecer que a todos los trabajadores que renunciaron de forma voluntaria⁴ fueron beneficiados en estricto cumplimiento de la Política de Incentivos de la propia empresa, por lo que las resoluciones invocadas no resultan aplicables al caso de autos, careciendo de sustento tal argumento.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en relación a que estas gratificaciones pueden ser opuestas posteriormente en caso el trabajador pretenda iniciar alguna acción reclamando beneficios a su empresa,

³ Similar criterio se aplicó en la Resolución N° 03127-3-2018.

⁴ Si bien la recurrente en instancia de reclamación y apelación, señala que solo se otorgó la gratificación extraordinaria a los que renunciaron de forma voluntaria por incentivo de la empresa, este hecho tampoco lo ha acreditado con la documentación correspondiente, pues no presentó la información respecto a los demás trabajadores que renunciaron bajo la misma condición.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

lo que constituye otro elemento que evidencia la causalidad de estos pagos y su finalidad protectora de la fuente productora de la renta; cabe señalar que a fin de deducir sumas graciosas otorgadas a los trabajadores resulta necesario cumplir con el criterio de generalidad, de conformidad con las normas citadas, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, por lo que no resulta relevante si las mismas con posterioridad pudieran ser opuestas al trabajador en la eventualidad de un reclamo respecto a los beneficios sociales que por ley le correspondan.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente en referencia a que no resultando posible identificar cuál fue la fórmula o procedimiento aplicado para establecer dicho monto, sí es perfectamente posible identificar los años laborados por los trabajadores y su respectiva remuneración, de manera que la metodología o fórmula según la cual se establecen las bonificaciones se basa -como mínimo- en la multiplicación de los dos factores antes mencionados: años laborados y la remuneración, por lo que procede se reconozca como deducible el resultado de la fórmula antes señalada como mínimo por cada trabajador; cabe señalar que a fin de reconocer como gasto una suma graciosa otorgada a los trabajadores no resulta suficiente únicamente que su cálculo se efectúe conforme a lo establecido en las políticas de la empresa, sino que además debe cumplirse con los demás requisitos establecidos en las mismas y acreditarse su generalidad, lo que no ha ocurrido en el caso de autos.

Que lo resuelto en esta instancia se encuentra acorde con la jurisprudencia emitida por este Tribunal y citada por la recurrente, siendo que en el caso de autos no se evidencian los medios probatorios que acrediten la causalidad de los gastos reparados.

Que en cuanto a que el reparo tendría carácter confiscatorio, cabe señalar que conforme a lo analizado en esta instancia el reparo ha sido establecido conforme a ley, debiéndose indicar, de otro lado, respecto a la confiscatoriedad alegada que conforme con 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, por lo que esta instancia carece de facultades para ejercer dicho control, no resultando atendible lo manifestado.

Gastos por pago de dieta al directorio

Que según se aprecia del punto 2) del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (fojas 4748 a 4763), la Administración reparó S/1 212 777,00 deducida como gasto en el ejercicio 2012, correspondiente a pagos efectuados por concepto de dietas al directorio, toda vez que consideró que dichos pagos no devengaron en el ejercicio 2012 sino en el ejercicio 2013.

Que cabe anotar que el detalle de los importes observados fueron puestos en conocimiento de la recurrente en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140001593 (fojas 4361 a 4366), así como mediante Requerimiento N° 0122140003292, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario (foja 4280), sustentando el reparo en base a lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, disposición que también es de aplicación para la imputación de gastos, según el mismo artículo.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, entre otras, que resulta apropiada la utilización del concepto que otorga la doctrina contable sobre el principio del devengado a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que al respecto, el párrafo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados

   13 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Financieros indica que los estados financieros se preparan sobre la base del devengado, según la cual los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo u otro equivalente al efectivo, debiendo registrarse en los libros contables y presentarse en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden.

Que el párrafo 33 precisa que la información contable debe representar fielmente las transacciones y demás sucesos que han dado como resultado los activos, pasivo y patrimonio neto de la entidad a la fecha de la información, siempre que cumpla los requisitos para su reconocimiento.

Que asimismo, el párrafo 82 señala que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento establecidos en el párrafo 83.

Que en este sentido, el párrafo 83 indica que debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que: (a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y, (b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Que en relación a ello, el párrafo 85 establece que el concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros⁵.

Que conforme a lo señalado se indica en el párrafo 94 que se reconoce un gasto en el estado de resultados, cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede ser medido con fiabilidad.

Que de acuerdo con el párrafo 3 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 10⁶, los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, producidos entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación, pueden ser de los siguientes tipos: (i) aquellos que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos que implican ajuste) y (ii) aquéllos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (hechos que no implican ajuste).

Que por su parte, el párrafo 8 de dicha NIC, señala respecto de aquellos hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste que este consiste en reconocer en sus estados financieros la incidencia de tales sucesos, o bien que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad. A título ilustrativo, el párrafo 9 de la aludida NIC señala como ejemplos de tales hechos, entre otras, la resolución de un litigio judicial y la determinación del importe de la participación en las ganancias netas (esto es, la participación en las utilidades de los trabajadores) o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar estos pagos.

Que sobre el particular, Weygandt, Kieso y Kimmel⁷ señalan que los asientos de ajustes se requieren para asegurarse que se observan los principios de reconocimiento, permitiendo presentar correctamente

⁵ El subrayado es nuestro

⁶ Norma oficializada mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 publicada el 2 de marzo de 2005.

⁷ Weygandt, Jerry; Kieso, Donald; y Kimmel, Paul. Principios de Contabilidad. Editorial Limusa, S.A. de C.V. 2008. México. Pág. 92.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

el activo, pasivo y el capital a la fecha en el estado de situación financiera, así como la utilidad (o la pérdida) neta correcta del periodo en el estado de resultados.

Que en caso de autos, el monto reparado corresponde al pago efectuado por dietas a los siguientes directores (fojas 4608 y 4870/reverso):

N°	Nombres y Apellidos	Cargo	Importe
1		Director	S/173,254.00
2		Director	S/173,254.00
3		Director	S/173,254.00
4		Director	S/173,254.00
5		Director	S/173,254.00
6		Director	S/173,254.00
7		Director	S/173,254.00
		Total	S/1,212,778.00

Que según consta en las Actas de Sesión de Directorio (fojas 3898 a 3907), los citados directores sesionaron en fechas 5 de enero de 2012, 22 de marzo de 2012, 31 de mayo de 2012 y 28 de junio de 2012, por lo que en el ejercicio 2012 prestaron sus servicios a la recurrente por lo que tenían derecho a recibir una retribución.

Que según se aprecia del artículo 23° de los Estatutos de la recurrente (foja 3935/vuelta), el directorio percibirá la remuneración que determine la Junta General de Accionistas.

Que con fecha 18 de marzo de 2013 se llevó a cabo la Junta General Obligatoria Anual de Accionistas de la empresa l (foja 3908), a fin de conocer la situación económica y financiera de la empresa expresada en la Memoria Anual y Estados Financieros correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2012, habiéndose establecido como orden del día, entre otros, fijar la remuneración de los directores correspondiente al ejercicio 2012⁸, aprobando por unanimidad como monto total por dietas al directorio S/1 212 777,00, estableciendo que serían pagadas dentro del primer trimestre del ejercicio 2013.

Que dado que a efecto del pago de remuneraciones a los directores resulta imprescindible previamente la fijación de su monto por la Junta General de Accionistas, de conformidad con lo dispuesto por el citado artículo 23° del Estatuto del recurrente, sin la realización de la Junta General de Accionistas y la determinación por ésta de las remuneraciones del directorio, no procedería pago alguno por tal concepto.

Que teniendo en consideración que en el caso de autos, al cierre del ejercicio fiscalizado la Junta General de Accionistas no había establecido el importe de la retribución al directorio, y por ende, no se conocía con certeza el monto que la empresa debía pagar a los directores, no resultaba posible a dicha fecha reconocer el gasto correspondiente.

Que no obstante lo antes señalado, dado que la Junta General de Accionistas que determinó el monto a pagar por dietas a los directores correspondientes al ejercicio 2012, se llevó a cabo el 18 de marzo de 2013, esto es, se produjo conjuntamente con la aprobación de los estados financieros, resulta de aplicación lo dispuesto en la citada NIC 10 en relación a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa, producidos entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación, por lo que resultaba procedente efectuar el ajuste correspondiente consistente en reconocer en sus estados financieros la incidencia de tales sucesos, o bien que se reconozca partidas no reconocidas con anterioridad.

⁸ Si bien se colocó en el acta "correspondientes al ejercicio 2013" ello obedece a un evidente error material.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Que en ese orden de ideas, habiéndose establecido el monto a pagar por dieta a los directores antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, corresponde efectuar el ajuste en los registros contables y considerar el gasto del ejercicio 2012.

Que en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración no se encuentra conforme a ley, correspondiendo revocar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en consideración el sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento en relación a los demás alegatos de la recurrente.

Exceso de valor de mercado de remuneraciones

Que según se aprecia del punto 5 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (fojas 4742 a 4745), la Administración reparó S/362 698,00 deducido como gasto en el ejercicio 2012, correspondiente al exceso del valor de mercado de las remuneraciones de (Gerente General), al existir un trabajador mejor remunerado que realiza funciones similares (Gerente General Adjunto).

Que cabe anotar que el detalle de los importes observados fueron puestos en conocimiento de la recurrente en el punto 8 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122140001593 (fojas 4350 a 4354), así como mediante Requerimiento N° 0122140003292, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (foja 4280), sustentando el reparo en base a lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de acuerdo al inciso n) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 979, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. La norma agrega que éste último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. Finalmente dispone que el reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación, agregando que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, respecto del valor de mercado de remuneraciones, establece que a efecto de lo dispuesto en el inciso n) del artículo 37 de la ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones, del accionista de una persona jurídica que trabaja en el negocio, entre otros, a los siguientes importes:

- 1.1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa.
- 1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.
- 1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa.

- 1.5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5⁹.

Que el numeral 2 del citado inciso b) establece que la remuneración del trabajador elegido como referente se sujetará a lo siguiente:

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

Que de las normas antes glosadas y según se ha señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08280-4-2014 y 03684-3-2016, entre otras, se ha previsto un orden de prelación y exclusión en el empleo de las reglas respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y socio de la misma empresa y que en función a las reglas expuestas se debe contar con lo siguiente: i) Estructura organizacional que permita acreditar fehacientemente la elección de la regla pertinente; ii) Que el trabajador socio no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el trabajador cuya remuneración se utilizará para establecer el valor de mercado; y iii) Que los sujetos a comparar hayan prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período a verificar.

Que del caso de autos, se aprecia que a fin de establecer el valor de mercado de la remuneración de (Gerente General), la Administración aplicó la regla del valor de mercado de remuneraciones prevista en el numeral 1.1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, utilizando como referente la remuneración del trabajador mejor remunerado, (Gerente General Adjunto), cuya remuneración durante el ejercicio 2012 ascendía a S/550 832,00, importe que consideró como límite del valor de mercado de remuneraciones, siendo que Hugo Salomón Sabat durante el ejercicio 2012 obtuvo una remuneración de S/913 530,00, reparó el exceso, esto es, S/362 698,00.

Que al respecto en el valor impugnado la Administración señala que resulta aplicable la regla de valor de mercado de remuneraciones prevista en el numeral 1.1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que la recurrente no ha acreditado documentariamente las funciones de ambos gerentes ni ha presentado el Manual de Organización y Funciones, habiendo verificado que de acuerdo a las funciones descritas en el escrito de respuesta de 29 de octubre de 2014 y las competencias designadas en su estatuto, ha venido ejerciendo en el 2015 funciones similares a las detalladas para el cargo de Gerente General.

Que además señala que ha verificado en diversos escritos presentados por las asesorías realizadas de abogados externos, así como de trabajos realizados por terceros, que son dirigidas a Fernando

⁹ Numeral modificado por el Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

Mariátegui en su calidad de Gerente General.

Que conforme se aprecia del artículo 25 del estatuto de la recurrente (foja 3935), la sociedad contará con uno o dos gerentes, lo que serán nombrados por el directorio, indicando que habrá un Gerente General y un Gerente Legal.

Que de acuerdo a lo establecido por el artículo 27 del estatuto de la empresa (fojas 3934 y 3935) el gerente general es el representante legal, está facultado para la ejecución de todos los actos y contratos ordinarios correspondientes al objeto social, señalando entre sus facultades:

- Representar a la sociedad ante toda clase de autoridades, sean éstas civiles, políticas, militares, administrativas o judiciales, con las más amplias facultades.
- Suscribir en nombre de la sociedad todo tipo de contratos y documentos vinculados al giro social, obligando con dicha intervención a la sociedad, aun cuando no se haga mención expresa a ésta; siempre que no se trate de alguna de las operaciones en las que conforme al estatuto sea indispensable la intervención y decisión de la junta general de accionistas.
- Realizar cuantas operaciones comerciales sean necesarias dentro de la actividad de la empresa, con plena representación de la sociedad.
- Administrar los recursos de la empresa, llevar la contabilidad y verificar la existencia, regularidad y veracidad de la información contable y financiera.
- Ejercer la administración del personal y adoptar cuantas decisiones se estimen convenientes en este aspecto para la buena marcha de la sociedad contratando el personal necesario.
- Abrir y cerrar cuentas bancarias, girar cheques en sobregiro, girar cheques sobre créditos concedidos en cuenta corriente; endosar y protestar cheques, solicitar sobregiros, etc.
- Ejecutar los acuerdos de la Junta General de Accionistas y suministrar la información requerida por esta para asegurar la óptima marcha de la sociedad.
- Suscribir en general la correspondencia y documentación de la sociedad.

Que como puede apreciarse, en el estatuto de la recurrente no se establece el cargo de Gerente General Adjunto y por tanto no se diferencian las facultades que tendría el mismo respecto del Gerente General.

Que de la revisión del Acta de la Junta General de Accionistas llevada a cabo el 23 de marzo de 2010 (foja 3924) se aprecia en según consta en el literal a) del punto 8, la citada Junta de Accionistas nombró como nuevo Gerente General Adjunto a _____ y en el literal b) del mismo punto acordó por unanimidad otorgar los mismos poderes y facultades previstas para el gerente general en el estatuto social a favor de _____ de ese modo este último contaba con las mismas facultades y atribuciones

Que asimismo cabe resaltar que la Administración, en el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122140001593 (fojas 4401 a 4403), solicitó a la recurrente sustentar por escrito y con la base legal correspondiente, el exceso que corresponde al valor de mercado de remuneraciones de

(Gerente General), de acuerdo a lo citado en las normas glosadas, debido a que existe un trabajador mejor remunerado que realiza funciones similares, como es el trabajador _____ (Gerente General Adjunto).

Que la recurrente, presentó un escrito el 31 de octubre de 2014 (fojas 4329 a 4331), en el que indicó al respecto que de acuerdo a su organigrama el Gerente General Adjunto se encontraba en un nivel inferior al Gerente General y que este último era el encargado de planificar y organizar la empresa en razón de



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

las decisiones y políticas dictaminadas por el Directorio, gestionando los planes y programas necesarios para el logro de los objetivos definidos por este, mientras que el Gerente General Adjunto tenía como funciones gestionar, controlar, dirigir e interactuar con las distintas unidades de la empresa para promover y ejecutar la administración eficiente de los recursos desde el punto de vista operativo, financiero y comercial, concluyendo que corresponde aplicar el criterio establecido en el punto 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin embargo, no presentó documentación alguna que probara su dicho respecto a las labores que desarrollaba como Gerente General, ni las que desarrollaba Fernando Mariátegui Cáceres como Gerente General Adjunto a fin de diferenciarlas.

Que asimismo, obra en autos documentación presentada en el curso de la fiscalización que evidencia las labores desarrolladas por durante el ejercicio 2012, entre ellos el Contrato de Servicio de Transporte Terrestre de Mercancías (fojas 3276 y 3277), en el que se aprecia que ejerce su facultad de suscribir en nombre de la sociedad todo tipo de contratos y documentos vinculados al giro social, función que de acuerdo a lo señalado en el estatuto corresponde al gerente general y al gerente legal.

Que teniendo en consideración que de la documentación que obra en autos se evidencia que tenía las mismas facultades y poderes que los establecidos para el Gerente General y que los ejerció, y no habiendo acreditado la recurrente con documentación alguna que como Gerente General se hubiera dedicado a desarrollar labores diferenciadas a las que se detallan dentro de las facultades que le otorga el estatuto al Gerente General, se debe concluir que ambos trabajadores realizaban actividades similares y por tanto sus remuneraciones resultan comparables en aplicación de lo dispuesto por el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que estando a las consideraciones expuestas el reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones del Gerente General se encuentra debidamente sustentado correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en relación a que de conformidad con lo establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05275-4-2007, la Administración se encontraba en la obligación de probar que los funcionarios en comparación ejercían funciones similares, lo que no ha sucedido en el caso de autos, cabe indicar que conforme se ha desarrollado en los párrafos precedentes, de la documentación que obra en autos se encuentra acreditado que ambos trabajadores realizaban actividades similares, por lo que su alegato carece de sustento.

Que en cuanto a su alegato referido a que de conformidad con el criterio establecido en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 08713-5-2017, el organigrama es un medio de prueba válido para determinar la estructura jerárquica a fin de establecer si es de aplicación el supuesto previsto por el numeral 1.2 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe indicar que en el caso de autos, si bien la recurrente presentó un organigrama en el que se establece al Gerente General Adjunto en un nivel jerárquico inferior al Gerente General, de acuerdo a las facultades otorgadas y actividades realizadas, se ha concluido que éstos realizan actividades similares.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que según se aprecia de los Anexos N° 1 y 2 a la referida resolución de determinación (fojas 4774 a 4778), la Administración determinó que el reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por S/362 698,00; constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo a lo establecido por el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que es aplicable la tasa adicional del 4.1% sobre el importe del gasto reparado en la etapa

   19 



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

de fiscalización.

Que al respecto cabe indicar que el último párrafo del inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que cuando las remuneraciones del titular, accionista, participacionista, socio o asociado excedan del valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de los mencionados sujetos.

Que el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970¹⁰, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley, aplicable al caso de autos, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta.

Que el segundo párrafo del referido artículo 55, modificado por Decreto Legislativo N° 979¹¹, señala que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

Que en el presente caso, la Administración sustenta la acotación en que el reparo por exceso de remuneraciones por superar el valor de mercado, previamente analizado, constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, y por tal motivo la recurrente se encuentra sujeta a la Tasa Adicional del 4,1%, amparándose en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que si bien el reparo por exceso de remuneraciones por superar el valor de mercado, con efecto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 ha sido confirmado en la presente resolución; no obstante, en el caso materia de autos los beneficiarios de los desembolsos estaban identificados, por lo que tales erogaciones sí eran materia de posterior control tributario; en consecuencia, la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta no se encuentra arreglada a ley¹².

Que por lo tanto, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

¹⁰ Vigente desde el 1 de enero de 2007.

¹¹ Vigente desde el 1 de enero de 2008.

¹² Criterio similar se aplicó en la Resolución N° 08531-4-2016.



Tribunal Fiscal

N° 05867-1-2019

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que de la citada resolución de multa y su anexo (fojas 4780 y 4781), se aprecia que ha sido emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se encuentra vinculada a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N°

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario¹³, señala que constituyen infracciones relacionadas 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 corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que dado que la sanción contenida en la resolución de multa impuesta tiene sustento en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (Resolución de Determinación N° los cuales han sido parcialmente confirmados y revocados, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración efectuar la reliquidación correspondiente.

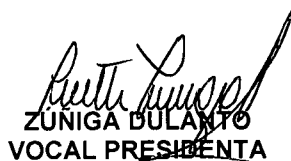
Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (foja 4994).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 2 de diciembre de 2015, en el extremo referido a la Resolución de Determinación N°, la que se **DEJA SIN EFECTO**; **REVOCARLA** en los extremos referidos al reparo por Gastos por pago de dieta al directorio y multa vinculada, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


ZÚNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/rmh.

¹³ Conforme al Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por el Decreto Legislativo N° 953, vigente desde el 6 de febrero de 2004.