Firmado Digitalmente por FARFAN CASTILLO Karina Donatila FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2021 15:08:06 COT
Motivo: En señal de conformidad

EXPEDIENTES N° : 5765-2020 y 6955-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de marzo de 2021

VISTAS las apelaciones interpuestas por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 29 de octubre de 2019 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° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y la Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 26 de noviembre de 2019, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° que a su vez declaró improcedente la solicitud de devolución presentada mediante el Formulario

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 5765-2020 y 6955-2020, al guardar conexión entre sí.

I. Resolución de Intendencia N°

Que la recurrente sostiene respecto del reparo a los gastos por concepto lo dispuesto en bono e incentivos no sustentados, que los bonos otorgados son deducibles de acuerdo con el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en la medida que constituyen conceptos remunerativos según la Ley de Productividad y Competitividad Laboral y la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, toda vez que fueron de libre disposición, al haber podido los trabajadores administrar o destinar libremente el beneficio otorgado, además, tuvieron una naturaleza contraprestativa, ya que su entrega respondió a la prestación de los servicios de los trabajadores, y eran de naturaleza ordinaria al entregarse año a año. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17792-8-2012, 10569-3-2012 y 10925-3-2012.

Que precisa que para la deducción de los gastos de personal que se encuentren bajo los alcances del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se requiere que se cumpla con el requisito de generalidad, lo que no se exige para los gastos que se encuentren regulados bajo los alcances del inciso v) del referido artículo, como es su caso.

Que agrega que en el supuesto negado que se considere que el bono por desempeño no tiene naturaleza remunerativa, no es correcto asegurar que se haya entregado a título de liberalidad, dado que no fue voluntaria, altruista y sin motivación empresarial alguna, sino que el pago de dicho bono se realizó con la finalidad de obtener un desempeño más eficiente por parte de sus trabajadores y así mantener la fuente generadora de renta al contar con determinada fuerza laboral a su disposición y la generación indirecta de renta al incentivar la excelencia operativa, teniendo una finalidad concreta, esto es, buscar un mejor desempeño de sus trabajadores, lo que se traduce en el mantenimiento e incremento de su nivel de productividad e ingresos y, en ese sentido, la deducibilidad del gasto debe ser analizada a través del

Firmado Digitalmente por GUARNIZ CABELL Caridad Del Rocio FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2021 14:40:18 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por TOLEDO SAGASTEGUI Claudia Elizabeth FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2021 14:57:08 COT
Motivo: Soy el autor del documento

Firmado Digitalmente por HUERTA LLANOS Marco Titov FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/03/2021 14:49:01 COT
Motivo: Soy el autor del documento

cumplimiento del principio de causalidad. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 22217-2-2012, 00756-2-2000, 2675-5-2007 y 5867-1-2019.

Que mediante escrito ampliatorio (folios 6099 a 6121 del Expediente Nº 6955-2020), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación y añade que la naturaleza contraprestativa del bono por desempeño se encuentra evidenciada en el hecho que está condicionado a la mayor productividad de los trabajadores en el 2014 comparada con los resultados obtenidos en el año anterior (ejercicio 2013), tal como fluye del Estado Consolidado de Resultados correspondiente a los Estados Financieros consolidados al 31 de diciembre de 2013 y 2014, en el que se reflejó un incremento en la utilidad neta de 78,72% en comparación entre uno y el siguiente año, por lo que según el documento denominado "Resumen de las principales características vinculadas al otorgamiento de los bonos de desempeño", correspondía el otorgamiento de los bonos ordinarios a los trabajadores, pues fueron estos los que lograron que se obtenga una mayor productividad. Precisa además que, en este último documento se encuentran establecidos los *"targets"* en función a la categoría asumida por cada trabajador, dado que mientras mayor sea el cargo asumido, existirá una mayor exposición al riesgo de operaciones, la cual deberá ser retribuida en mayor medida.

Que aduce que en la Resolución N° 09289-1-2019, el Tribunal Fiscal ha reconocido el carácter remunerativo de los bonos por desempeño que otorgó en el ejercicio 2011, ello en la medida que existió una política establecida que buscaba retribuir la prestación de los servicios de parte de sus trabajadores. Agrega que el caso antes mencionado no dista de lo sucedido en este, pues los bonos de desempeño fueron otorgados en función de los lineamientos que se exponen en el documento resumen de las principales características vinculadas al otorgamiento de los bonos de desempeño, por lo que considera que este Tribunal debe aplicar similar razonamiento en el caso materia de análisis.

Que reitera que aún en el supuesto negado que se considere que el bono de desempeño no tiene naturaleza remunerativa, no es correcto asegurar que este haya sido otorgado a título de liberalidad, puesto que en su entrega primó el motivo empresarial, por lo que no corresponde que su deducibilidad sea analizada a través de la aplicación del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo suficiente que se cumpla el principio de causalidad.

Que manifiesta que, de considerarse que tales bonos constituyeron una liberalidad, se debe advertir que cumplieron con el criterio de generalidad, no habiendo la Administración demostrado lo contrario ni que existieran trabajadores que se encontraran en la misma situación que el gerente general, gerente senior, gerentes juniors, gerentes, subgerentes y directores a los cuales le correspondiera también recibir el citado bono, lo que era necesario a efectos de que el reparo se encuentre debidamente sustentado. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2000-10-2019, 3716-4-2017, 1711-3-2019, 881-10-2016 y 197-4-2017.

Que indica en cuanto al reparo por deducción en exceso por "Ajuste a valor razonable de intereses", que debido a la liquidación del instrumento financiero derivado el 11 de febrero de 2015, obtuvo una ganancia ascendente al importe de S/ 1 873 204,00, generada por la diferencia entre la tasa de cambio fijada en el contrato de forward y la tasa de cambio real, la cual ha sido reconocida por la Administración; no obstante, aquella no reconoce el tratamiento tributario que resultó en el reconocimiento de una ganancia de S/ 5 210 827,00 y en una deducción de S/ 3 337 623,00, la cual que se ajusta a ley.

Que alega que la Administración no se ha pronunciado respecto del efecto tributario equivalente a los S/ 5 210 827,00, lo que demuestra error en la premisa que sustenta su reparo.

Que refiere que la operación materia de análisis no refleja la existencia de una renta obtenida que constituya un ingreso gravable para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que correspondía que el resultado tributario obtenido por el instrumento financiero derivado sea ajustado a través de la deducción observada, siendo que al pretender la Administración desconocer tal deducción tiene como efecto que se grave sobre un concepto que no califica como un ingreso gravable, lo cual trasgrede los principios de legalidad y de capacidad contributiva.

Que afirma que no existe en el ordenamiento jurídico tributario disposición alguna que establezca que, para la deducción de un determinado concepto, esta deba estar vinculada a una provisión adicionada en un ejercicio anterior, siendo que dicha deducción no tiene como efecto desconocer la renta obtenida como resultado del instrumento financiero derivado, como erróneamente indica la Administración, sino equiparar el resultado contable y tributario.

Que señala sobre la resolución de multa impugnada, que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada como infracción por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con el requisito indispensable del tipo de infracción del dolo o intención, tratándose de un caso excepcional en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, e invoca la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República. Además, señala que la Administración impuso dicha sanción sin seguir el procedimiento sancionador previo exigido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional.

Que añade que el Decreto Legislativo N° 1311, a través del cual se suprimió la sanción correspondiente al 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor del Impuesto a la Renta, entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016, fecha en la cual la sanción de multa no se encontraba en trámite ni en ejecución, por lo que, al ser una disposición más favorable, debió serle aplicada en virtud del principio de retroactividad benigna; para lo cual cita la sentencia de Casación N° 2448-2014.

Que mediante escrito de alegatos (folios 6215 a 6230 del Expediente Nº 6955-2020), la recurrente reitera lo señalado en los considerandos, precedentes e indica a manera de resumen que el reparo formulado por la Administración Tributaria por el concepto de bonos e incentivos no sustentados debe dejarse sin efecto debido a que: i) Los bonos de desempeño otorgados a favor de los trabajadores –materia de observación- son deducibles en virtud de lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que constituyen conceptos remunerativos; ii) No resulta procedente la aplicación de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 antes referido, toda vez que el otorgamiento de los bonos de desempeño, no responde a un acto de liberalidad, sino que atienden a una motivación empresarial; y iii) En el supuesto negado que sea posible la aplicación de lo dispuesto en la citada norma la Administración no ha demostrado que se haya incumplido con el criterio de generalidad.

Que en cuanto al reparo por deducción en exceso “Ajuste a valor razonable de intereses”, reitera sus argumentos planteados y a modo de resumen alega que de conformidad con el tratamiento tributario otorgado al Contrato Forward en los ejercicios 2014 y 2015, corresponde que se efectúe una deducción en el ejercicio 2015 para equiparar dicho tratamiento tributario con el tratamiento contable derivado de la liquidación del referido instrumento financiero derivado. Agrega que en caso no se aceptara la deducción se estaría gravando un ingreso inexistente, transgrediendo el principio de legalidad y capacidad contributiva.

Que para efectos de sustentar su afirmación en el sentido de que se efectúo una deducción en el ejercicio 2015 para equiparar el tratamiento tributario con el tratamiento contable derivado de la liquidación del referido instrumento financiero derivado elaboró un cuadro resumen el cual se muestra a continuación:

Año	Concepto	Resultado contable (S/)	Resultado Tributario	
			En (S/)	Partida en la DJ Anual (S)
2014	Ganancia por resultado IFD (Forward de tipo de cambio)	3 238 910,00	-3 238 910,00	Deducción
	Estimación valor razonable (por norma contable)	-3 337 622,00	3 337 622,00	Adición
2015 liquidación	Ganancia por resultado de IFD (Forward de tipo de cambio)	2 389 706,00	2 389 706,00	Ninguna
	Estimación valor razonable (por norma contable)	-417 789,00	-417 789,00	
	Menos depreciación en los activos fijos - a lo largo de la vida útil de los mismo – debido a que la ganancia por el resultado del IFD afectó el valor de los activos	----	3 298 910,00	Adición (*)
	Total	**1 873 205,00**	**5 210 827,00**	
2015 liquidación	Equipar tratamiento tributario con tratamiento contable para que solo se grave con el Impuesto a la Renta las operaciones que se encuentran afectas	-----	-3 337 622,00	Deducción
Total		**1 873 205,00**	**1 873 205,00**	

(*) Refiere que corresponde a la diferencia de cambio que para efectos tributarios formó parte del costo de los activos de acuerdo con lo previsto en el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se dedujo de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y como estaba sujeta de depreciación año a año debía adicionarse.

Que en virtud del cuadro anterior menciona que para cumplir estrictamente lo dispuesto por la norma tributaria aplicable y vigente en el ejercicio 2015 (ya que se había renunciado a la estabilidad jurídica), en el sentido de que se debe reconocer como devengados los resultados del Contrato Forward en el ejercicio en que se liquida, lo cual ocurrió en el ejercicio 2015, le corresponde deducir la suma de S/ 3 337 622,00 para efectos de equiparar el tratamiento tributario (S/ 5 210 827,00) con el tratamiento contable (S/ 1 873 205,00).

Que por su parte, la Administración indica que, como resultado del procedimiento de fiscalización efectuado a la recurrente, reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, entre otros, por gastos por concepto de bono e incentivos no sustentados y deducción en exceso “Ajuste a valor razonable de intereses”. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que la Administración, mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 5830 y 5832 del Expediente N° 6955-2020), dio inicio a un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, siendo que como resultado se emitió la Resolución de Determinación N° por el referido tributo y periodo (folio 5918 del Expediente N° 6955-2020) y la Resolución de Multa N° por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folio 5920 del Expediente N° 6955-2020).

Resolución de Determinación N°

Que de acuerdo con el Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 5916 del Expediente N° 6955-2020), la Administración formuló reparos, entre otros[1], por gastos por concepto de bono e incentivos no sustentados y deducción en exceso “Ajuste a valor razonable de intereses”.

Bono e incentivos no sustentados

Que de acuerdo con el Anexo N° 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 5916 del Expediente N° 6955-2020), la Administración formuló el reparo por bono e incentivo no sustentado, amparándose en los Requerimientos N° y sus resultados, para lo cual cita como base legal el inciso l) del artículo 37 e inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

[1] Cabe indicar que si bien también se formularon reparos por gastos de gestión subcuenta 65521000 - “Otros egresos Proyectos Descontinuados” y gastos activados contablemente no deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta, tal como se señala en la resolución apelada (folio 5935 del Expediente N° 6955-2020), la recurrente reconoció el primero de ellos, y no cuestionó el segundo, por lo que no serán materia de pronunciamiento en esta instancia.

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecerse la renta neta de tercera categoría, se deduciría 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, según el inciso l), 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, retribuciones que podrían 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 por su parte, el inciso v) del referido artículo 37 establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que corresponda cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el artículo en mención agrega que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos l), ll) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 5571/reverso a 5574 del Expediente N° 6955-2020), la Administración señaló que de la revisión en conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente en virtud del Requerimiento N° tales como asientos contables, boletas de pago, archivo Excel y organigrama denominados “Detalle Bono Personal” y “Nuestra Estructura”, respectivamente, verificó que aquella otorgó un “Bono de desempeño” a un grupo de trabajadores con cargo de gerente, subgerente y director; sin embargo, observó que dicho bono no fue otorgado a 6 trabajadores con cargo de subgerente, como son los subgerentes de comercial, finanzas y operaciones, respectivamente y los subgerentes de ; y, que además, verificó que el resto de trabajadores con cargos diferentes a los mencionados no recibieron el referido bono.

Que indica que la recurrente no exhibió contratos de trabajo, convenio individual o colectivo, políticas de la empresa para el otorgamiento del bono, detalle de evaluación al personal por desempeño, memorando, comunicaciones, ni el procedimiento de cálculo del importe del concepto de bono.

Que en ese sentido, la Administración determinó que la recurrente no sustentó con la documentación respectiva, la forma, criterios y procedimiento para determinar los topes máximos del importe del bono por desempeño, de acuerdo con el cuadro presentado[2]; así como tampoco, los procedimientos, parámetros, rangos, factores, criterios de medición, valores de evaluación por el desempeño de cada trabajador que demuestre de forma objetiva la determinación y cálculo del concepto otorgado.

Que por lo tanto, concluyó que la recurrente no sustentó con documentación fehaciente el devengamiento del gasto de personal, registrado en la cuenta contable 6220010 bajo la denominación “Bono e Incentivos” por S/ 1 446 532,00, ni su necesidad y causalidad para la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la

[2] En el que se establece que el tope máximo fijado para el otorgamiento de los bonos en relación con los cargos de: i) Country Manager, ii) Gerente Senior, iii) Gerente, iv) Gerente Junior, v) Subgerente y Directores de Proyectos, vi) Jefes, Supervisores, Coordinadores, Analistas y Ejecutivos, y vii) Asistentes están a razón del 100 de los sueldos y en proporción a 11, 6, 4, 3, 2, 1, 0,8 y 0,5 sueldos, respectivamente.

fuente productora, de acuerdo con los principios de generalidad y razonabilidad, por lo que solicitó sus descargos a las observaciones formuladas, así como la presentación de documentación sustentatoria.

Que en respuesta, con escrito de 19 de julio de 2018 (folios 5491 a 5498 del Expediente N° 6955-2020), la recurrente señaló, entre otros, que la naturaleza del bono otorgado corresponde a una obligación que asume en la negociación de la oferta de trabajo respecto de los trabajadores de alta dirección, con la finalidad de concretar la contratación de personal calificado, y como consecuencia, lograr mantener o aumentar su nivel de ingresos, por lo que no se trata de un acto de liberalidad al tener un interés empresarial.

Que menciona que el importe materia de observación corresponde a los desembolsos efectivamente efectuados con anterioridad a la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por concepto de bono otorgado en favor de sus trabajadores de alta dirección como incentivo complementario a las utilidades que pudieran recibir, por lo que considera que su deducción se encuentra amparada en lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que la naturaleza de los bonos otorgados dista en gran medida de la naturaleza de los bonos por desempeño, toda vez que se encuentran relacionados a la oferta económica para la contratación del personal y no un incentivo directo por su desempeño, situación jurídica que considera no cambia por la denominación o glosa empleada para su registro contable o emisión de las boletas de pago.

Que asimismo, se aprecia que detalló el procedimiento del cálculo del bono, según el cual se multiplica la remuneración del trabajador de diciembre de 2014 con los topes máximos asignados para cada categoría de trabajador y al resultado obtenido se le descuenta el importe de las utilidades pagadas en el 2014 a cada trabajador, siendo el importe obtenido el bono a pagar.

Que refiere que el citado bono cumple con el principio de generalidad dado que fue otorgado a todos los trabajadores de alta dirección.

Que en cuanto a los trabajadores que la Administración cita para efectos de sustentar que no se cumplió con el citado principio, señala que a no se le entregó dicho bono debido a que ingresó a la empresa en febrero de 2015, siendo que el referido bono se les entregó aquellos que tenían vínculo laboral desde el 2014, por lo que no le correspondía; sobre los demás trabajadores precisa que si bien estos mantenían vínculo laboral antes del 2015, el bono calculado en función de los topes máximos de sus remuneraciones eran menores al importe determinado por sus participaciones de utilidades, por lo que no existía un importe que regularizar.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5539/reverso a 5547 del Expediente N° 6955-2020), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que de su revisión se observa que aquella no sustentó la forma objetiva de la determinación, motivo y cálculo del concepto otorgado, toda vez que no acreditó la forma, criterios y procedimientos para calcular y establecer los factores de 11, 6, 4, 3, 2, 1, 0,8 y 0,5 usados para la medición de los topes máximos del bono de desempeño. Asimismo, precisó que tampoco sustentó documentariamente el procedimiento, parámetros rangos, factores y criterios de medición de la evaluación de desempeño de cada trabajador ni la constancia de su entrega a este, por lo que no se encuentra acreditado que los importes observados correspondan al desempeño de los trabajadores otorgados en función de los contratos y boletas de pago. Agrega que no resulta correcta la afirmación de la recurrente el sentido de que el bono fue otorgado solo a los trabajadores de alta dirección por un estímulo económico adicional ofrecido en su contratación, pues del cuadro de cálculo del bono se verifica que fue otorgado a todos los trabajadores, siendo además que de las cartas de confirmación de contratación y contratos de trabajo presentados se hacen mención al concepto de bono que sería pagado como incentivo de cumplimiento de metas determinado en función al desempeño del trabajador y cumplimiento de objetivos de acuerdo con indicadores de gestión.

Que manifiesta que la base de cálculo del bono otorgado a los trabajadores es determinada sobre la remuneración recibida por cada trabajador en diciembre de 2014; sin embargo, verifica inconsistencias en dicha base de cálculo al considerar para algunos trabajadores solo ciertos conceptos, no existiendo uniformidad en los montos consignados en las boletas de remuneraciones para calcular el referido bono.

Asimismo, indicó respecto de los empleados con cargo de gerente a quienes no se les otorgó el bono, producto de la diferencia entre el bono determinado y la participación de utilidades legales que no tuvieron un resultado positivo, que no resulta razonable tal comparación ni la limitación para la entrega del bono por desempeño, puesto que los mencionados conceptos tienen motivaciones, mediciones y base de cálculo independientes, siendo que el importe de participación de utilidades resulta de la aplicación de una normativa legal y obligatoria, mientras que el concepto de bono obedece a una decisión voluntaria de parte del empleador.

Que refiere que, si bien se efectuó el cálculo del bono a todos los trabajadores, este no fue entregado a todos, es decir, al resto de trabajadores que tienen cargo distinto al de gerente y subgerente, al estar limitados por la participación de las utilidades legales.

Que precisa que por el gasto contabilizado en la Cuenta 6220010 – Bonos e incentivos, por S/ 1 446 532,00 solo ha presentado información por el importe de S/ 1 442 395,21, existiendo una diferencia de S/ 4 136,79 por la que no presentó documentación sustentatoria fehaciente, por lo que mantuvo el reparo del gasto por "Bono e Incentivos" por el importe de S/ 1 446 532,00, al no cumplir con el principio de generalidad y por consiguiente, con el principio de causalidad, calificando como actos de liberalidad y por no presentar documentación sustentatoria.

Que a través del Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 5386 del Expediente N° 6955-2020), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas por concepto de "Bono e Incentivos" por S/ 1 446 532,00, para que presentara sus descargos y la documentación sustentatoria respectiva.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 30 de noviembre de 2018 (folios 5353 a 5368 del Expediente N° 6955-2020) en el que reitera los argumentos expuestos en su escrito de fecha 19 de julio de 2015, en el sentido de que los bonos otorgados no tienen la característica de una liberalidad debido a que su desembolso tenía como finalidad buscar contratar personal calificado para el desempeño de determinadas funciones que se traducen en el mantenimiento o incremento del nivel de sus ingresos, cumpliendo así con el principio de causalidad. Agrega que también cumplen con el principio de generalidad al haber sido otorgado a todos los trabajadores calificados en función de un mismo procedimiento de cálculo, pues consideró criterios uniformes.

Que manifiesta que, si bien para efectos del tope en algunos casos los conceptos remunerativos no son los mismos, ello se debe a que algunos trabajadores se encuentran bajo el sistema de remuneración integral y otros bajo el sueldo básico, conceptos que fueron tomados para el cálculo del referido tope de acuerdo con el sistema remunerativo aplicable al trabajador; por lo que considera que se encuentra acreditada la generalidad aún en el caso de que no se haya entregado el bono a todos los trabajadores, pues ello es consecuencia de su forma de cálculo con relación al tope máximo referenciado.

Que adicionalmente, menciona que, sin perjuicio de lo expuesto, el cumplimiento del criterio de generalidad se encuentra estipulado para los gastos del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, referido a remuneraciones y gratificaciones extraordinarias, supuesto que considera no se aplica a los bonos materia de observación, pues estos fueron entregados con carácter permanente, estos es, se otorgaron en ejercicios anteriores; por lo que indica que le resulta aplicable lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la citada ley, al constituir una remuneración sujeta de tributos (rentas de quinta categoría, Essalud, ONP y AFP).

Que señala que los referidos bonos también fueron entregados en el ejercicio 2011, los cuales fueron materia de observación en un procedimiento de fiscalización por el Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, por lo que no se puede descartar el argumento que dichos bonos fueron entregados en ejercicios anteriores; por lo tanto, constituyen bonificaciones ordinarias y, en consecuencia, tienen carácter remunerativo.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5377/reverso a 5384 del Expediente N° 6955-2020), la Administración dio cuenta del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que mantiene su posición bajo los mismos argumentos planteados en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que adicionalmente indica que de la revisión de la documentación presentada verificó que la forma de cálculo del bono difiere en cada trabajador al tomar bases distintas de los conceptos que se consignan en la boleta de pago, pues en algunos casos se considera la remuneración integral y en otros el sueldo básico o el sueldo básico más el sueldo de vacaciones, por lo que no existe un mismo criterio ni uniformidad para determinar la base de cálculo del bono, lo que le resta el carácter de generalidad exigido por la Ley del Impuesto a la Renta, siendo además que sustentó el criterio de la determinación de los target o límites máximos a aplicar a cada trabajador.

Que por otro lado, sostiene que la recurrente no presentó una política de remuneraciones de la empresa, donde se establezca como finalidad contratar personal calificado y con experiencia que pueda desempeñar las funciones de importancia o que cumplan ciertas características para mantener o aumentar su nivel de ingresos, así como tampoco un documento adicional que acredite que los trabajadores tenían conocimiento de dicha política.

Que asimismo, refiere que la recurrente no ha demostrado que estableció la entrega del bono como un pago obligatorio que debía otorgar al trabajador por las prestaciones recibidas, por lo que considera que este se encuentra regulado por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta al constituir una liberalidad del empleador; toda vez que estaba condicionado a un parámetro establecido por aquella, más no a un hecho contraprestativo, siendo además que no ha demostrado que dicho bono se otorgó de forma regular y con las mismas características, por lo que al haber sido otorgado a título de gracia, no califica como concepto remunerativo.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado la naturaleza del beneficio otorgado a los trabajadores, ni los criterios, requisitos y condiciones para su otorgamiento, así como tampoco el cumplimiento del criterio de generalidad exigido por la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración mantuvo el reparo por S/ 1 442 395,00, con relación al bono, y siendo que verificó que la provisión realizada en la Cuenta 6220010 – Bono e incentivo, ascendió a S/ 1 446 532,00, señaló que por la diferencia de S/ 4 136,79, no se presentó documentación que sustente el gasto, no habiendo la recurrente expuesto argumento alguno por dicho importe, por lo que también fue sujeto de acotación.

Que por lo expuesto la controversia consiste en determinar si los pagos por bonos por desempeño en favor de los trabajadores en el ejercicio 2015, tienen la naturaleza de una bonificación extraordinaria o no, para aplicar las reglas de deducción del gasto para la determinación de renta neta imponible en virtud del inciso l) o v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, conforme con el artículo 6 del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificado por Ley N° 28051, la remuneración es definida como *"el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición"*. En ese mismo sentido, el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, prevé que constituye remuneración computable "*todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición"*.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 07719-4-2005, entre otras, para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 0274-2-2001, ha establecido el criterio 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.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 17792-8-2012 y 10096-5-2011 ha señalado que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, 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 en la Resolución N° 18554-1-2011 este Tribunal señaló que para que un concepto no remunerativo conserve sus elementos de liberalidad y ocasionalidad, no debería estar vinculado a la productividad, por ejemplo, al cumplimiento de metas, pues de ese modo, se aproximaría a la condición contraprestativa que tienen las remuneraciones.

Que en el mismo sentido, en las Resoluciones N° 016591-3-2010 y 02675-5-2007, entre otras, se ha señalado que la liberalidad es definida como “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”, y por tanto “son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte del que las recibe”.

Que por otro lado, en las Resoluciones N° 000898-4-2008 y 00523-4-2006, este Tribunal ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que del Resultado del Requerimiento N° y su Anexo Nº 1 (folios 5370 a 5372 y 5377 del Expediente N° 6955-2020), se aprecia que la Administración observó el gasto por bono pagados por la recurrente a sus trabajadores en el ejercicio 2015, por el importe de S/ 1 442 395,21; así como el importe de S/ 4 136,79 al no haberse presentado documentación y argumentos que sustenten en este último caso la observación.

Que del Anexo N° 2 antes citado se aprecia que el importe de S/ 1 442 395,93 se encuentra conformado por los siguientes importes:

Apellidos y nombres del trabajador	Categoría	Cargo	Bono anual (A) S/	Participación de utilidades (B) S/	Bono neto pagado en mayo 2015 (A-B) S/
	Subgerente	Subgerente de construcción	106 955,40	59 414,73	47 540,67
	Subgerente	Subgerente de mall	31 500,00	29 891,93	1 608,07
	Subgerente	Subgerente de desarrollo	32 992,00	31 659,33	1 332,67
	Gerente Junior	Gerente de proyectos y construcción	132 173,22	55 019,08	77 154,14
	Subgerente	Subgerente de comercial	50 154,09	40 049,91	10 104,18
	Gerente	Gerente de Administración y Finanzas	165 703,32	54 957,18	110 746,14
	Gerente	Gerente de Experiencias clientes	177 979,36	58 828,05	119 151,31
	Subgerente	Subgerente de Marketing	33 416,00	30 524,99	2 891,01
	Subgerente	Subgerente de comercial	32 200,00	29 252,64	2 947,36
	Country Manager	Gerente General	751 065,37	133 410,75	617 654,62
	Director de proyectos	Director de proyectos	46 866,48	37 730,39	9 136,09
	Subgerente	Subgerente de contabilidad y administ.	28 800,00	27 238,56	1 561,44

	Gerente Junior	Gerente de operaciones	93 220,29	42 229,05	50 991,20
	Gerente Senior	Gerente de desarrollo	316 825,92	78 367,55	238 458,37
	Gerente	Gerente comercial	196 486,61	57 689,51	138 797,10
	Subgerente	Subgerente de arquitectura	17 779,06	12 337,72	5 441,34
	Director de proyectos	Director de proyectos	40 749,34	33 869,15	6 880,19
Importe materia de observación					**1 442 395,93**

Que de autos se aprecia que, para sustentar los bonos otorgados a sus trabajadores, la recurrente en el procedimiento de fiscalización proporcionó:

- El Asiento contable N° de fecha 31 de mayo 2015 y un reporte conteniendo el detalle de dicho asiento (folios 4936 a 4939 y 5247 del Expediente N° 6955-2020), en el que se aprecia el cargo a resultados de la Cuenta 62200010 – Bonos e incentivos, por total de S/ 1 446 532,27.

- Cuadro denominado "Determinación del bono del personal del período 2014" (folios 4873 a 4874 del Expediente N° 6955-2020), en el que se observa que el concepto de gasto por bono ascendió a la suma de S/ 1 442 395,21.

  De dicho documento se advierte además que el referido bono se determinó por cada trabajador que laboró en el ejercicio 2014 multiplicando su remuneración del mes de diciembre de 2014 por un target pagado a cuyo resultado se le restó el importe de la participación de utilidades, obteniéndose el bono a pagar, tal como se muestra en el cuadro anterior.

- Boletas de Pago de mayo de 2015 de 102 trabajadores (folios 4940 a 5042 del Expediente N° 6955-2020), de las cuales se aprecia que 17 de ellos recibieron un "Bono por Desempeño", por un total de S/ 1 442 395,21 (folios 4942, 4951, 4963, 4967, 4971, 4977, 4981, 4985, 4987, 4992, 5005, 5008, 5009, 5011, 5022, 5030 y 5041 del Expediente N° 6955-2020), el cual fue sujeto de retención de quinta categoría y de la aportación de la AFP y de la contribución a Essalud (9%).

- Boletas de Pago de diciembre de 2014 de trabajadores (folios 5043 a 5165 del Expediente N° 6955-2020), en el que se observa que la base para el cálculo del bono correspondía a la remuneración de diciembre de 2014.

- Reporte del BCP del pago de haberes a sus trabajadores (folios 4922 a 4935 del Expediente N° 6955-2020), en el que se observa el pago de la remuneración de mayo de 2015, que incluye el pago del bono.

- Copias de seis cartas a sus trabajadores, [3], mediante las cuales les confirmó su contratación y/o selección y precisó entre las condiciones de contratación y/u oferta de empleo, la entrega de un bono/incentivo por el cumplimiento de metas de acuerdo con los indicadores de gestión, así como a la rentabilidad del grupo y a su desempeño (folios 4913 a 4921 del Expediente N° 6955-2020).

- Copias de tres contratos de trabajo celebrados con advirtiéndose en el caso de los dos últimos se estableció que adicionalmente a la remuneración, se les otorgaría un bono anual en función a su desempeño (folios 4901 a 4912 del Expediente N° 6955-2020).

- Organigrama denominado "Nuestra Estructura" (folios 4876 a 4886 del Expediente N° 6955-2020), en el que se detallan los cargos al interior de la empresa, así como las personas que los ocupan.

[3] Cabe indicar que de acuerdo con la boleta de pago dicho trabajador no recibió bono que de acuerdo con la afirmación de la recurrente por el hecho que ingresó a laborar el 3 de febrero de 2015 (folio 5042 del Expediente N° 6955-2020).

Que asimismo, se advierte que, en la presente instancia, la recurrente presentó una carta del jefe de contabilidad dirigida al jefe de personas, otra carta del jefe de personas al jefe de contabilidad, el documento denominado Resumen de las principales características vinculadas al otorgamiento de los bonos de desempeño" y el Estado Consolidado de Resultados por los años terminados el 31 de diciembre de 2014 y de 2013 (folios 6079 a 6088 del Expediente N° 6955-2020).

Que sobre el particular, los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, no se admite como medio probatorio la documentación que habiendo sido requerida en la etapa previa no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario; sin embargo, se debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa; asimismo, se deben aceptar cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario; agregando que lo señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que en el Acuerdo de Sala Plena N° 2019-28 de 12 de agosto de 2019, tomado con ocasión de las modificaciones hechas a los artículos 141 y 148 del Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1421, este Tribunal ha establecido que tratándose de medios probatorios extemporáneos ofrecidos en recurso de apelación estando vigente el Decreto Legislativo N° 1421, serán analizados por este Colegiado.

Que en ese sentido, de acuerdo con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2019-28, dado que la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, no consigna monto a pagar (folio 5918 del Expediente N° 6955-2020), corresponde merituar en la presente instancia la documentación ofrecida por la recurrente.

Que, sobre la citada documentación, se aprecia que el jefe de contabilidad solicita al jefe de personal un resumen sobre el otorgamiento de los bonos por desempeño otorgados en favor de los trabajadores en el 2015, proporcionando este último el documento denominado Resumen de las principales características vinculadas al otorgamiento de los bonos de desempeño (folios 6079 a 6081 del Expediente N° 6955-2020), en el que se precisa que el bono de desempeño forma parte de la remuneración variable, la cual es adicional a la remuneración pactada con cada trabajador y se encuentra relacionada con el logro de resultados de la compañía, esto es, supeditada a la mejora en su productividad respecto de los resultados financieros obtenidos, en el caso de autos, del ejercicio 2014.

Que se indica además que el objetivo de su aplicación es: i) lograr el mejoramiento continuo de los estándares de calidad y productividad; ii) remunerar en relación con el rendimiento individual o grupal de los trabajadores; y iii) mejorar la motivación de los trabajadores mediante el reconocimiento a su buen desempeño. Refiere que dicho bono se calculó sobre la base del resultado obtenido en el año anterior (2014), utilizándose como referencia la remuneración de diciembre 2014, la que se multiplicó por un target el que se encuentra definido de acuerdo con su política y según la categoría que ocupa el trabajador en su escala organizacional; así para un country manager (gerente general), le corresponde 11 target y para un gerente senior, gerente, gerente junior, subgerente y directores de proyectos, jefes, supervisores, coordinadores, analistas y ejecutivos y asistentes le corresponden 6, 4, 3, 2, 1, 0,8 y 0,5 targets.

Que precisa que dicho resultado se compara con la participación de utilidades y si la utilidad fuese mayor se le paga el íntegro de la participación y el trabajador ya no percibe bono, pero si fuera menor se paga el 100% de la participación y el diferencial de la comparación del resultado de la determinación del bono anual con el importe de la participación.

Que cabe indicar que de los Estados Financieros consolidados al 31 de diciembre de 2014 y 2013 se aprecia que en el ejercicio 2014 en comparación con el ejercicio 2013, un incremento de la utilidad neta a razón de un 78,72%.

Que de la evaluación de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente otorgó un bono por desempeño a su personal, debido al rendimiento de estos en el incremento de la utilidad neta en el ejercicio 2014 en comparación con el ejercicio 2013 a razón de un 78,72%; apreciándose en aquellos casos cuyo cálculo excediera del importe por participación de utilidades, que el diferencial se reconocía como una remuneración variable sujeta a las retenciones de quinta categoría y a las contribuciones de Essalud y los Aportes al Sistema Privado de Pensiones (SPP) al descuento de la retención quinta categoría y AFP (pensiones), así como al pago de la contribución, siendo que dicho diferencial en el ejercicio 2015 fue otorgado a 17 personas que tenían el cargo de gerente, subgerente, country manager, director de proyectos y gerente junior y senior, por los cuales por un grupo de ellos, la recurrente presentó cartas de confirmación de contratación y contratos de trabajo en los que se acuerda el reconocimiento de un bono anual por el desempeño de sus trabajos.

Que asimismo, se aprecia de la citada documentación que el bono fue calculado en función de la remuneración del mes de diciembre de 2014, al que se le aplicó un target que está determinado por cada categoría de trabajo.

Que sobre el particular, cabe indicar que este Tribunal mediante la Resolución N° 9289-1-2019, emitió pronunciamiento por un reparo similar en que la Administración observó el otorgamiento de bonos de desempeño que realizara la recurrente a sus trabajadores en los ejercicios 2010 y 2011, en el que se aprecia que analizó diversa documentación como boletas de pago, documentos denominados “Criterio Bono y Calificación - Periodo Ene-Dic 2010” y “Criterio Bono y Calificación - Periodo Ene-Dic 2011, Política de Remuneraciones de 1 de enero de 2010 y Copia del reporte del Estado de Operaciones de Pagos Masivos obtenido de la página web del , entre otros.

Que sobre la Política de Remuneraciones citada en el considerando anterior, precisó que en ella se estableció que su fin es atraer, retener y motivar al personal idóneo y que esta regula los aspectos vinculados a los Bonos de Gestión otorgados anualmente a los trabajadores de la empresa no directivos y directivos (Gerentes y Subgerentes), indicándose que dicho bono es calculado en función a los resultados de la evaluación de desempeño del trabajador, considerándose para ello los resultados financieros de la empresa. Señala además que dicho documento refiere que para cuantificar el bono se tomará en cuenta el “Target Bonus” según el cargo o puesto ocupado en la escala de remuneraciones y que dicho beneficio posee naturaleza remunerativa pues retribuye el desempeño adecuado del personal, y será considerado base de cálculo para determinar los beneficios sociales correspondientes, las contribuciones a Essalud y los Aportes al Sistema Privado de Pensiones (SPP) o al Sistema Nacional de Pensiones (SNP).

Que este Tribunal en función de la citada documentación señaló: *“Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente descrita en los considerando precedentes, queda acreditado que contaba con una política de otorgamiento de sumas de dinero a sus trabajadores (gerente general, gerentes, subgerentes, jefes/coordinador, analistas/asistentes y anfitrionas), asociada al logro de objetivos vinculados al buen desempeño en sus labores en la empresa y que la bonificación entregada a 14 trabajadores por la bonificación del 2010 y 37 trabajadores por el 2011, en los términos a que hace referencia al documento denominado Política de Remuneraciones de 1 de enero de 2010, corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos establecidos por la empresa y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquélla, lo que aleja a las citadas bonificaciones del carácter de liberalidad, toda vez que el desembolso realizado se da con motivo de una contraprestación de servicios por parte de los trabajadores, lo que le otorga a la naturaleza remunerativa, lo que además es señalado también en su Política de Remuneraciones”;* por lo que concluyó *que las bonificaciones por desempeño resultan deducibles para el Impuesto a la Renta, al amparo del inciso v) del artículo 37° de la Ley del*

Impuesto a la Renta[4] y no se encuentran dentro del alcance del inciso l) el artículo 37° de la referida norma, como aduce la recurrente.

Que como se puede apreciar de la documentación presentada en la etapa de fiscalización y en la instancia de reclamación, así como de lo analizado en la resolución del Tribunal Fiscal antes invocada, la recurrente implementó como política de incentivos la entrega a sus trabajadores de bonos de desempeño los cuales se ejecutaban tomando en cuenta los resultados económicos y financieros que obtenía como resultado de la labor realizada de sus trabajadores, los cuales fueron calculados tomando en cuenta un target bonus que se aplica sobre sus remuneraciones, siendo este calificado como una remuneración variable sujeta de retenciones y contribuciones laborales, advirtiéndose que en el ejercicio 2015 esto quedó acreditado con las boletas de pago del mes de mayo anteriormente citadas.

Que en ese sentido, al verificarse que los bonos de desempeño otorgados en el ejercicio 2015 tienen la calidad de concepto remunerativo se concluye que estos resultan deducibles para el Impuesto a la Renta, al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no dentro del alcance del alcance del inciso l) del artículo 37 de la referida norma como aduce la Administración; en consecuencia, procede levantar el reparo por los bonos de los 17 trabajadores, por la suma S/ 1 442 395,21 y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al cargo a resultados por la suma S/ 4 136,795, cabe indicar que la recurrente no presentó documentación ni expuso argumento alguno que sustente la observación, por lo que procede mantener el reparo y confirma la apelada en este extremo.

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

Deducción en exceso "Ajuste a valor razonable de intereses"

Que de conformidad con el Anexo Nº 1.1 a la Resolución de Determinación N° (folio 5916 del Expediente N° 6955-2020), la Administración formuló reparo por deducción en exceso "Ajuste a valor razonable de intereses", amparándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y cita como base legal los artículos 1, 5-A, 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el inciso b) del artículo 5-A de la aludida Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306, dispone que los Instrumentos Financieros Derivados celebrados con fines de cobertura son aquellos contratados en el curso ordinario del negocio, empresa o actividad con el objeto de evitar, atenuar o eliminar el riesgo, por el efecto de futuras fluctuaciones en precios de mercaderías, commodities, tipos de cambio, tasas de interés o cualquier otro índice de referencia, que puede recaer sobre: (i) Activos y bienes destinados a generar rentas o ingresos gravados con el Impuesto y que sean propios del giro del negocio; u (ii) Obligaciones y otros pasivos incurridos para ser destinados al giro del negocio, empresa o actividad.

Que el inciso a) del artículo 57 de la citada ley, modificado por la Ley N° 29306, establece que en el caso de Instrumentos Financieros Derivados, las rentas y pérdidas se considerarán devengadas en el ejercicio en que ocurra cualquiera de los siguientes hechos: 1. Entrega física del elemento subyacente, 2. Liquidación en efectivo, 3. Cierre de posiciones, 4. Abandono de la opción en la fecha en que la opción expira, sin ejercerla, 5. Cesión de la posición contractual y 6. Fecha fijada en el contrato de swap financiero para la realización del intercambio periódico de flujos financieros.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N° (folios 5566/reverso a 5571/reverso del Expediente N° 6955-2020), la Administración señaló que el 5 de febrero de 2014 la recurrente celebró el Contrato Específico de Forward de Moneda Extranjera con el Contrato N° por el importe nominal de US$ 20 630 000,00, con tipo de cambio fijado de S/ 3,002 el 11 de febrero de 2015, siendo que el mencionado importe nominal corresponde al préstamo recibido del más los intereses

[4] Similar criterio se aplicó en un caso similar al de autos mediante la Resolución N° 05822-1-2018.
[5] Conformado por las provisiones por los importes de S/ 880,92, S/ 430,94, S/ 539,09, S/ 431,64, S/ 998,58 y S/ 855,89.

financieros. Al respecto precisó que la recurrente tenía un contrato de 8 de febrero de 2013 con el por una línea de crédito hasta US$ 20 000 000,00, habiendo recibido en dicha fecha el préstamo, y a través de la Adenda N° 1 al referido contrato se modificó la fecha de vencimiento del préstamo y se emitió un pagaré en febrero de 2014 por US$ 20 000 000,00 con fecha de vencimiento al 11 de febrero de 2015. Posteriormente, se liquidó el contrato forward, obteniéndose como resultado una ganancia de S/ 1 873 204,00, abonado en su cuenta del

Que agregó que, de acuerdo con los asientos contables del ejercicio 2015, la recurrente registró gastos en la cuenta contable 67311000 – Intereses Financieros Corto Plazo y en la cuenta 67601020 – Dif. De Cambios Pasivos (US$) no Realizada, correspondiente a intereses financieros (estimación contable), referidos al contrato forward y del cual se tiene un resultado neto de S/ - 1 971 917,00[6], esto es, se produjo un mayor abono en dicha cuenta por tal importe.

Que precisó que la recurrente realizó una deducción en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, presentada mediante Formulario el 23 de marzo de 2016, por el importe de S/ 3 337 622,00 (folios 5187 a 5195 del Expediente Nº 6955-2020), que hace referencia a la cuenta 67311000 - Intereses Financieros Corto Plazo registrada en el ejercicio 2014 bajo el concepto de "Ajuste al Valor Razonable de Intereses", correspondiendo al ajuste contable por resultado del instrumento financiero derivado adicionado en el 2014 y liquidado en el 2015; no obstante, de los asientos contables del ejercicio 2014 y del rubro "otras adiciones" de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de este último ejercicio, se observa que la recurrente registró el aludido importe como gastos financieros y una adición por igual importe en la determinación del Impuesto a la Renta del mismo ejercicio, por lo que no existe ningún efecto tributario en el ejercicio 2015 al tratarse de estimaciones exclusivamente contables.

Que por lo expuesto, la Administración estableció una deducción en exceso en la mencionada declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por S/ 3 238 909,00, por lo que solicitó a la recurrente que presentara sus descargos, adjuntando documentación sustentatoria. Cabe indicar que el monto materia de reparo fue determinado de la siguiente manera:

Concepto	Importe (S/)
Resultado neto contabilizado en la Cuenta 67 en el ejercicio 2015	-1 971 917,00
Resultado del Contrato Forward ganancia en el ejercicio 2015	1 873 204,00
Reconocimiento contable de un mayor ingreso (reducción del gasto contabilizado en la Cuenta 67)	**-98 713,00**
Deducción en el 2015 por ajuste del resultado IFD adicionado en el 2014	3 337 622,00
Total deducción en exceso para determinar la renta neta del ejercicio 2015	**3 238 909,00**

Que en respuesta, con escrito de 19 de julio de 2018 (folios 5486 a 5491 del Expediente N° 6955-2020), la recurrente señaló que en el ejercicio 2014 registró en la cuenta 67311000 – Intereses Financieros Corto Plazo el monto de S/ 3 337 622,36 por concepto de intereses financieros netos estimados derivados del préstamo recibido del y, además, registró en la Cuenta 67601020 – Dif. De Cambios Pasivos (US$) no Realizada la suma de S/ 3 238 910,00[7], siendo que tales estimaciones contables no tuvieron efectos tributarios en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, ya que las adicionó y dedujo en la declaración jurada correspondiente al referido ejercicio, respectivamente. Posteriormente, como consecuencia de la liquidación del contrato de forward con el Banco Scotiabank en febrero de 2015, se originó una ganancia por S/ 1 873 204,00, importe que debió ser reconocido como ingreso en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, tal como ha sido validado por la Administración. Asimismo, precisa que, como consecuencia de la aludida liquidación, las estimaciones contables del ejercicio 2014 fueron actualizadas respecto a los

[6] Refiere que la recurrente registró cargos en las Cuentas 67311000 – Intereses Financieros Corto Plazo y 67601020 - Diferencias de cambios Pasivos (US$) no realizada por los importes de S/ 308 900,00, S/ 108 889,05, S/ 5 545 344,00 y S/ 83 271,59, abonos en la Cuenta 67601020 - Diferencias de cambios Pasivos (US$), por las sumas de S/ - 5 545 344,00, S/ - 83 271,59, S/ - 2 306 434,00 y S/ - 83 271,59, los que corresponderían a estimaciones contables realizadas, obteniéndose un resultado neto de S/ 1 917 917,00 .

[7] De la respuesta de la recurrente se desprende que dicho importe corresponde a un abono registrado en la Cuenta 67601020 - Dif. De Cambios Pasivos (US$), por ello precisa que al ser una estimación contable dedujo dicho importe en la declaración jurada anual.

resultados en el ejercicio 2015, no obstante, la Administración pretende desconocer dicha actualización, lo que implica que termine soportando una ganancia en exceso por S/ 3 337 622,36, que no es real.

Que posteriormente, con fecha 4 de setiembre de 2018, la recurrente presenta un escrito (folios 5469 a 5480 del Expediente N° 6955-2020), en el que reitera sus argumentos e indica que la ganancia obtenida producto de la liquidación del Contrato de Forward ascendente a S/ 1 873 204,00 se ha mantenido inalterable en la medida que las deducciones y adiciones han sido realizadas a fin de reconocer el resultado (ganancia) en el ejercicio 2015 de acuerdo con el tratamiento tributario vigente. Agrega que las partidas contables registradas del Contrato Forward han tenido efecto tributario apropiado, pues las partidas registradas en la Cuenta 67311000 - Intereses Financieros Corto Plazo tuvieron impacto en el ejercicio 2015, la primera (S/ - 3 337 622,36 originada en el ejercicio 2014 que fue reconocida mediante la conciliación tributaria como una deducción; y la segunda (S/ - 417 789,00), originada en el ejercicio 2015 que afectó en el resultado de dicho ejercicio. En cuanto a la Cuenta 67601020 – Dif. De Cambios Pasivos (US$), precisó que también tuvo un impacto fiscal, en el ejercicio 2015, pues el importe de S/ 3 238 910,00 originado en el ejercicio 2014 fue reconocido como una menor depreciación del activo fijo en el ejercicio 2015 y en los demás años que tuvo de vida útil; y el importe de S/ 2 389 706,00 afectó al resultado de dicho ejercicio.

Que indicó que el tratamiento diferente que tuvo la partida por el importe de S/ 3 238 910,00 en el ejercicio 2014 se debe a que de acuerdo con el régimen estabilizado del Impuesto a la Renta aplicable a dicho año, los resultados del tipo de cambio incidían en el valor depreciable de los activos, por lo que considera que dicha partida durante el periodo de tiempo que le quedaba por depreciar al activo relacionado, esto es, 2015 y siguientes.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5527/reverso a 5539/reverso del Expediente N° 6955-2020), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentados por la recurrente y señaló que esta efectuó una deducción para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por el importe de S/ 3 337 622,36 correspondiente al ajuste por resultado del instrumento financiero derivado en el 2014 y liquidado en el 2015, siendo que al realizar tal deducción, la recurrente no estaría reconociendo el ingreso o ganancia por el importe de S/ 1 873 204,00, producto de la liquidación del contrato forward, sino por el contrario, está reconociendo una pérdida neta de S/ 3 238 909,00. Precisó que los importes registrados en las Cuentas 67311000 - Intereses Financieros Corto Plazo y 67601020 – Dif. De Cambios Pasivos (US$) corresponden a estimaciones contables de intereses financieros, no son intereses devengados en el ejercicio 2015.

Que en ese sentido, la Administración determinó una deducción en exceso en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 por S/ 3 238 909,00 de acuerdo con la normatividad vigente al ejercicio fiscalizado, en relación con la liquidación del Contrato de Forward, por lo que mantuvo la observación.

Que en cuanto a la afirmación de la recurrente en el sentido de que el importe de S/ 3 238 910,00 afectó el costo del activo disminuyendo su valor, señaló que la recurrente no adjuntó documentación que sustente su observación.

Que posteriormente, a través del Punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 5386 del Expediente N° 6955-2020), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas por concepto de deducción en exceso “Ajuste a valor razonable de intereses” por S/ 3 238 909,00, para que presentara sus descargos y la documentación sustentatoria correspondiente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 30 de noviembre de 2011 (folios 5346 a 5353 del Expediente N° 6955-2020), en el que reitera sus argumentos expuestos en sus escritos de fecha 19 de julio y 4 de setiembre de 2018 e indica que la deducción observada por el importe de S/ 3 337 622,36 y adicionada en el 2014 responde a una partida temporal de aquella estimación financiera del contrato de forward, siendo que dicha pérdida recién deberá reconocerse con ocasión de la liquidación del instrumento financiero derivado, de conformidad con la normativa vigente en el ejercicio 2015.

Que en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 5374/reverso a 5377/reverso del Expediente N° 6955-2020), la Administración dio cuenta del escrito presentado por la recurrente, y reiteró lo antes indicado, por lo que mantuvo el reparo.

Que de autos se advierte que, según el Contrato Específico de Forward de Moneda Extranjera N° de 5 de febrero de 2014 (folio 2652 del Expediente N° 6955-2020), la recurrente acordó comprar a . el monto de S/ 20 630 000,00, con un tipo de cambio a moneda nacional de S/ 3,002 y con fecha de ejecución 11 de febrero de 2015, precisándose que el tipo de operación era sin entrega de divisas (liquidación por diferencias), siendo que conforme se dejó constancia en la fiscalización (folio 5568/reverso del Expediente N° 6955-2020), dicho monto corresponde al préstamo recibido por la recurrente del Banco de Chile más los intereses financieros (folios 2662 a 2690 del Expediente N° 6955-2020).

Que posteriormente, como consecuencia de la liquidación del aludido contrato forward (folio 5568/reverso del Expediente N° 6955-2020), ocurrida en el ejercicio 2015, la recurrente obtuvo una ganancia de S/ 1 873 204,00, la que fue abonada en su Cuenta Corriente del . en febrero de 2015 (folios 2609/reverso y 2611 del Expediente N° 6955-2020), aspecto que no es discutido por la Administración, habiéndose cuestionado la deducción en exceso efectuada vía declaración jurada por la recurrente por el importe de S/ 3 337 622,00.

Que cabe indicar que tanto la recurrente como la Administración coinciden en que los movimientos contables registrados en las Cuentas 67311000 - Intereses Financieros Corto Plazo y 67601020 - Dif. De Cambios Pasivos (US$), se encuentran vinculados con el contrato de forward precedentemente citados.

Que ahora bien, de los asientos contables e información proporcionada por la recurrente como es un resumen de los Asientos de Diario de los ejercicios 2014 y 2015 (folios 2589 a 2601 del Expediente N° 6955-2020), se aprecia que los resultados que incidieron en la utilidad contable, ascienden a los importes de S/ - 98 712,36 y S/ 1 9 71 916,36, tal como se muestra a continuación:

Tratamiento Contable			
Concepto	**Ejercicio 2014 (S/)**	**Ejercicio 2015 (S/)**	**Resultado Neto S/**
Gastos financieros registrados en la Cuenta 67311000	-3 337 622,36	-417 789,23	-3 755
Diferencia de cambio Forward registrada en la Cuenta 67601020	3 238 910,00	2 389 705,59	5 628 615,59
Total	**-98 712,36**	**1 971 916,36**	**1 873 204,00**

Que del cuadro anterior, se advierte que por el ejercicio 2014 la recurrente registró contablemente una pérdida neta de S/ 98 712,36, que fue adicionado vía declaración jurada de dicho ejercicio, y en el ejercicio 2015 una ganancia neta de S/ 1 971 916,36, obteniéndose como resultado del movimiento del registro contable de las Cuentas 67311000 - Intereses Financieros Corto Plazo y 67601020 - Dif. De Cambios Pasivos (US$) (cargos y abonos), la ganancia obtenida (ingreso) de S/ 1 873 204,00, por la liquidación del contrato forward por la cobertura del tipo de cambio asociada al préstamo que obtuviera del Banco de Chile.

Que dicho resultado al igual que en el proceso contable debía reflejarse en el aspecto tributario al efectuarse las conciliaciones, por lo que corresponde verificar si en el ámbito tributario incidió el mismo importe de la ganancia originada por la liquidación del contrato de forward.

Que sin embargo, del tratamiento tributario aplicado por la recurrente consistente en adiciones y deducciones no se aprecia que se haya obtenido el mismo resultado al efectuar la conciliación, pues en los ejercicios 2014 y 2015 se obtuvo como resultados que incidieron en la renta neta una adición neta de S/ 98 712,36 y una deducción neta de S/ - 1 365 706,00, respectivamente, tal como se muestra a continuación:

Tratamiento Tributario			
Concepto	**Ejercicio 2014[8] (S/)**	**Ejercicio 2015 (S/)**	**Resultado Neto S/**
Adición - Gastos financieros registrados en la Cuenta 67311000	3 337 622,36	-	3 337 622,36
Deducción por diferencia de cambio Forward registrada en la Cuenta 67601020	- 3 238 910,00		-3 238 910,00
Gastos financieros registrados en la Cuenta 67311000 (2015)		417 789,23	417 789,23
Diferencia de cambio Forward registrada en la Cuenta 67601020 (2015)		-2 389 705,59	-2 389 705,59
Resultado sin considerar la deducción efectuada vía declaración en el ejercicio 2015	**98 712,36**	**1 971 916,06**	**1 873 204,00**
Deducción por Gastos financieros registrados en la Cuenta 67311000 en el 2014[9]		**-3 337 622,36**	**-3 337 622,36**
Total	**98 712,36**	**-1 365 706,00**	**-1 266 993.64**

Que como se aprecia del cuadro anterior la recurrente en su conciliación en lugar de revertir la diferencia temporal de S/ 98 712,36, que corresponde a la pérdida neta adicionada en el ejercicio 2014, revierte solo el importe de S/ 3 337 622,36, que se relaciona con la adición efectuada en el referido ejercicio por concepto de Gastos financieros registrados en la Cuenta 67311000, sin revertir la deducción de S/ 3 238 910,00 que corresponde a la Deducción por diferencia de cambio Forward registrada en la Cuenta 67601020, lo que en el ejercicio 2015 genera una deducción de S/ 1 266 993,64, la cual no resulta procedente, conforme lo anteriormente expuesto.

Que en tal sentido, al verificarse de la conciliación contable y tributaria que no correspondía que la recurrente realizara una deducción de S/ 3 337 622,36, sino más bien que reconociera como deducción la suma de S/ 98 712,36 (S/ 3 337 622,36 – S/ S/ 3 238 910,00), procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, debe señalarse que contrariamente a lo afirmado por la recurrente, de la revisión de la Resolución de Intendencia N° apelada (folio 5930/reverso del Expediente N° 6955-2020), se advierte que la Administración sí emitió pronunciamiento en cuanto a la deducción efectuada por la recurrente a fin de equiparar el resultado contable y tributario del instrumento financiero derivado, la cual no procedía conforme se ha señalado, por lo que lo alegado por la recurrente sobre el particular no resulta amparable.

Que en cuanto al argumento de la recurrente, referido a que no existe en el ordenamiento jurídico tributario disposición alguna que establezca que para la deducción de un determinado concepto, esta deba estar vinculada a una provisión adicionada en un ejercicio anterior, cabe señalar que en el presente caso no está en discusión la situación indicada por la recurrente, pues la Administración no ha cuestionado que la deducción no se encuentre vinculada a una provisión adicionada en el ejercicio 2014, sino más bien que esta no debía ser por el importe considerado por la recurrente en la declaración jurada del ejercicio 2015, por lo que tal argumento carece de sustento.

Que sobre el hecho de que la Administración no se ha pronunciado respecto del tratamiento tributario mediante el cual se reconoció una ganancia de S/ 5 210 827,00, cabe señalar que de la revisión de la resolución apelada (folios 5929 y 5930 del Expediente N° 6955-2020) si bien la Administración no referenció literalmente el importe antes aludido, se advierte que desvirtuó dicho argumento al determinar que la ganancia para efecto tributario correspondía a la obtenida de la liquidación del contrato de forward por la suma de S/ 1 873 204,00, lo cual conforme se ha señalado precedentemente correspondía que se refleje tanto de manera contable como tributaria, lo que no se hizo en el presente caso al efectuar la recurrente una deducción indebida, por lo que el argumento en este extremo carece de sustento.

[8] Información obtenida de la declaración jurada rectificatoria Formulario presentada el 27 de mayo de 2015 (folios 5176 a 5186 del Expediente N° 6955-2020).

[9] Información obtenida de la declaración jurada Formulario , presentada el 23 de marzo de 2016 (folios 5187 a 5195 del Expediente N° 6955-2020).

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el sentido de que para cumplir estrictamente lo dispuesto por la norma tributaria aplicable y vigente en el ejercicio 2015 debía reconocerse como devengados los resultados del contrato forward en el ejercicio en que se liquida, lo cual ocurrió en el 2015, por lo que le correspondía deducir la suma de S/ 3 337 622,00 para efectos de equiparar el tratamiento tributario (S/ 5 210 827,00) con el tratamiento contable (S/ 1 873 205,00), pues debía considerarse la diferencia de cambio que formó parte del costo de los activos (S/ 3 298 910,00), la cual posteriormente año a año se adicionaría su depreciación, cabe señalar que no obra en el expediente documentación que evidencie que el importe de S/ 3 298 910,00, haya formado parte del costo de algún activo adquirido, ni que se haya explicado la razón que justifique que la diferencia generada por el contrato de instrumento financiero derivado debía afectar dicho costo, dado que el artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta únicamente obligaba a considerar dentro del costo de los activos aquellas diferencias de cambio que provengan de préstamos obtenidos para financiar su adquisición y no así aquellas diferencias que provengan de la liquidación de los referidos contratos, por lo que no correspondía que se deduzca monto alguno, en consecuencia, no resulta atendible el argumento de la recurrente.

Que en relación al argumento de la recurrente en el sentido de que el mantener la posición de la Administración originaría que se le grave con una renta inexistente, esto es, una renta imputada, lo cual trasgrede los principios de legalidad y capacidad contributiva; cabe anotar que conforme el análisis efectuado en el presente caso se verificó que la incidencia en el Impuesto a la Renta solo corresponde a la ganancia efectiva obtenida de la liquidación del contrato de forward, no apreciándose la imputación de una renta inexistente ni mucho menos la vulneración de los principios de legalidad y capacidad contributiva alegados por la recurrente.

Resolución de Multa N°

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del citado Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, constituía 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; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que estando a que la Resolución de Multa N° (folios 5919 y 5920 del Expediente N° 6955-2020), fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se sustenta en los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenidos en la Resolución de Determinación N° y toda vez que en esta instancia se ha levantado parcialmente el reparo por bonos e incentivos no sustentados, así como se ha mantenido el reparo por deducción en exceso de ajuste a valor razonable de intereses, corresponde resolver en igual sentido respecto a la resolución de multa impugnada, por lo que se revoca la apelada en este extremo a fin que se proceda a la reliquidación de la multa según corresponda.

Que acerca de lo indicado por la recurrente en el sentido que la conducta que se le atribuye no se encuentra tipificada como infracción por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, debido a que no cuenta con el requisito indispensable del tipo de infracción del dolo o intención, tratándose de un caso excepcional en el que la objetividad no basta para aplicar la sanción, conforme con lo establecido por la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República, debe señalarse que el artículo 165 del Código Tributario dispone que las infracciones se determinan en forma objetiva, y la infracción acotada sanciona el incumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, la cual se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración, pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración

de la infracción, de conformidad con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en cuanto a que la Administración ha impuesto la mencionada sanción sin seguir el procedimiento sancionador previo exigido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 11360-8-2015, entre otras, ni son aplicables las sentencias invocadas por la recurrente al respecto, por lo que no resulta atendible la nulidad de la resolución de multa impugnada planteada por aquélla.

Que respecto de lo referido por la recurrente en cuanto a que la previsión legal contenida en la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional, se debe precisar que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, toda vez que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante Nº 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que sobre lo afirmado por la recurrente en el sentido que el Decreto Legislativo N° 1311, a través del cual se suprimió la sanción correspondiente al 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor del Impuesto a la Renta, entró en vigencia el 31 de diciembre de 2016, por lo que al ser una disposición más favorable, debió serle aplicada en virtud del principio de retroactividad benigna, cabe señalar que el artículo 168 del Código Tributario establece la irretroactividad de las normas sancionadoras, para lo cual prevé que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución, por lo que lo pretendido por la recurrente en este extremo no resulta amparable. Asimismo, cabe agregar que la sentencia de Casación N° 2448-2014-LIMA, invocada por la recurrente no tiene carácter vinculante, puesto que sus efectos alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto, conforme lo establece el artículo 123 del Código Procesal Civil.

II. Resolución de Intendencia N°

Que la recurrente señala que la exigibilidad, eficacia y ejecutoriedad de la Resolución de Multa N° ha quedado suspendida hasta que sea confirmada o dejada sin efecto de forma definitiva, por lo que mientras dicho valor no sea definitivo ni firme no debería ser tomado en cuenta para determinar la procedencia de la solicitud de devolución. En ese sentido, solicita que se revoque la resolución de intendencia apelada y se ordene a la Administración que emita pronunciamiento considerando lo que se resuelva en el expediente en el que se discute la procedencia de la referida resolución de multa, e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04168-8-2014, 16588-4-2011, 11116-4-2015, 12815-9-2013, 08103-11-2013, 04914,8-2013, 12611-8-2011 y 01851-8-2011.

Que mediante escrito de alegatos (folio 233 del Expediente Nº 5765-2020), la recurrente reitera lo expuesto en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que, dado que la Resolución de Multa N° ha sido confirmada por la Resolución de Intendencia N° mantiene su eficacia, por lo que el pago efectuado por la recurrente por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuya devolución solicita y que se encuentra imputado a dicho valor, constituye un pago válido, y en consecuencia, no procede efectuar la devolución del importe solicitado (folios 208 a 210 del Expediente Nº 5765-2020).

Que con escrito de alegatos la Administración se remite a lo señalado en la apelada.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 del anotado Código Tributario, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables.

Que el inciso b) del artículo 92 del mencionado código, modificado por la Ley Nº 30734, dispone que los administrados tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que en el presente caso, mediante Formulario (folio 1 del Expediente N° 5765-2020), presentado el 22 de mayo de 2019, la recurrente solicitó la devolución por concepto de pago indebido efectuado mediante la Boleta de Pago – Formulario por el monto de S/ 344 708,00, por la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que a través de la Resolución de Intendencia N° T de 11 de julio de 2019 (folios 44 y 45 del Expediente N° 5765-2020), la Administración declaró improcedente la mencionada solicitud de devolución, toda vez que el referido pago fue imputado a la deuda contenida en la referida Resolución de Multa N° , siendo que la recurrente formuló reclamación respecto de la citada resolución de intendencia, la cual fue declarada infundada mediante la Resolución de Intendencia N° de 26 de noviembre de 2019 (folios 110 a 112 del Expediente N° 5765-2020), materia de la presente apelación.

Que cabe precisar que la Resolución de Multa N° fue reclamada por la recurrente, recurso que fue declarado infundado por la Resolución de Intendencia N° de 29 de octubre de 2019 (folios 5927 a 5937 del Expediente N° 6955-2020), la que fue apelada, y ha sido revocada parcialmente en la presente resolución, en los términos antes expuestos.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° será objeto de reliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución, corresponde revocar la apelada a fin que la Administración tome en cuenta lo señalado a efecto de determinar el importe susceptible de devolución y proceda a la misma, de corresponder.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la exigibilidad, eficacia y ejecutoriedad de la Resolución de Multa N° ha quedado suspendida hasta que sea confirmada o dejada sin efecto de forma definitiva, por lo que mientras dicho valor no sea definitivo ni firme no debería ser tomado en cuenta para determinar la procedencia de la solicitud de devolución, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tales actos no sean dejados sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, pueden servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dichos actos, lo que no resulta ilegal ni vulnera los derechos de defensa y al debido procedimiento, puesto que deberá estarse al resultado definitivo de los procedimientos contenciosos tributarios iniciados, lo que evidencia que carece de sustento el argumento de la recurrente en tal extremo.

Que en cuanto a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04168-8-2014, 16588-4-2011, 11116-4-2015, 12815-9-2013, 08103-11-2013, 04914-8-2013, 12611-8-2011 y 01851-8-2011, invocadas por la recurrente, se debe indicar que no resultan aplicables al caso de autos, toda vez que en dichos procedimientos se dispuso esperar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal y según lo indicado precedentemente, en el caso de autos ya existe un pronunciamiento de este Tribunal contenido en la presente resolución.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia del informe oral (folio 207 del Expediente Nº 5765-2020 y folio 6175-20 del Expediente Nº 6955-2020

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

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 5765-2020 y 6955-2020.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 29 de octubre de 2019 en el extremo referido del reparo por bono e incentivo no sustentado por la suma de S/ 1 442 395,21 y la multa vinculada; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 26 de noviembre de 2019, debiendo la Administración proceder conforme 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
HLL/FC/LG/MS/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente