



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

EXPEDIENTE N° : 50-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 23 de junio de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de enero de 2020, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ emitidas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ notificados el 19 de enero de 2018 (fojas 13839 a 13841, 14651 y 14652), la Administración inició un procedimiento de fiscalización definitiva con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente vinculadas con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, como resultado del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____ (fojas 14781 a 14789), con la que efectuó los siguientes reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013¹:

1. Castigos de cartera de crédito sin constancia emitida por la SBS que certifique la irrecuperabilidad de créditos, por S/271 797 000,00.
2. Spot Compra (Anexo 5.1) por S/194 563,00, Spot Venta (Anexo 5.1) por S/56 371,00, Forward Compra (Anexo 5.2) por S/4 555 748,00 y Forward Venta (Anexo 5.3) por S/1 102 660,00.
3. Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado, por S/5 454 133,00.
4. Gastos por concepto de «Gratificaciones Extraordinarias» por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/457 801,00.
5. Gastos por concepto de «Indemnización por vacaciones no gozadas», por los que no sustentó su devengo en el ejercicio 2013, por S/793 451,00.
6. Gastos por concepto de «Incentivos por Cese al Trabajador», por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/4 086 904,00.
7. Gastos por concepto de «Sumas Otorgadas a Título de Gracia» por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/2 350 250,00.
8. Gastos contabilizados en la cuenta _____ Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia, por S/363 107,00.
9. Gastos contabilizados en las cuentas _____ Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y _____ Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia, por S/1 552 636,00.

¹ Según el Anexo N° 02 de la referida resolución de determinación, la Administración efectuó otras observaciones que fueron aceptadas por la recurrente en el curso de la fiscalización con la declaración jurada rectificatoria presentada con Formulario PDT 684 N° _____ de 29 de noviembre de 2018.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

- Resolución de Determinación N° (fojas 14790 a 14792), respecto de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, aplicada sobre los reparos señalados en los numerales 2, 3, 8 y 9 antes mencionados y sobre otras observaciones que aceptó la recurrente mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.
- Resolución de Multa N° (fojas 14793 y 14794), por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, la que se sustenta en la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que la controversia materia de la apelación elevada a esta instancia consiste en establecer si los reparos que sustentan la emisión de los valores antes mencionados se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1. Castigos de cartera de crédito sin constancia emitida por la SBS que certifique la irrecuperabilidad de créditos, por S/271 797 000,00

Que la recurrente sostiene que los derechos de crédito califican como bienes muebles según el Código Civil y su transferencia constituye una enajenación para fines del Impuesto a la Renta, de manera que la renta bruta por la venta de créditos está dada por la diferencia entre el ingreso obtenido por la transferencia y el costo tributario de los bienes enajenados, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el registro del costo de un bien en el balance general o su forma de contabilización no son requisitos cuyo incumplimiento genere la pérdida de la deducción del costo tributario, además que el castigo de una cartera de créditos cuyo importe es adicionado para efectos fiscales conlleva a que se tenga derecho a un costo computable tributario cuando los créditos son transferidos, haciendo hincapié en que el Decreto Supremo N° 219-2007-EF reconoce que en una transferencia de créditos en las que el adquirente asume el riesgo crediticio del deudor, el transferente tiene derecho a deducir la suma que resulta de la diferencia entre el valor nominal del crédito y el valor de su transferencia.

Que refiere que mantuvo el control de los créditos castigados y posteriormente transferidos, mediante su registro en la Cuenta 8103, en observancia de las disposiciones de la SBS, habiendo proporcionado durante la fiscalización (en respuesta a los Requerimientos N° y) diversa documentación que permite acreditar el control y la trazabilidad sobre la cartera de créditos castigados y transferidos en el ejercicio 2013, siendo que dicha documentación consistió, entre otros, en los reportes de la Cuenta 8103, Anexo 5 «Informe de clasificación de los deudores de la cartera de créditos directos e indirectos», Reporte 25 «Información de transferencias de cartera crediticia, de castigos y condonaciones de créditos», Anexo 6 «Reporte crediticio de deudores» - RCD, detalles operativos por cliente de Anexos y Reportes entregados a la SBS y autorización de la SBS para realizar la venta de cartera.

Que explica que, una vez castigado un crédito, se mantiene la obligación de controlarlo hasta que sea cobrado, condonado o transferido, lo que implica llevar un control de los pagos posteriores al castigo, reconocer los ingresos obtenidos y tributar por ellos. Asimismo, refiere que el importe materia de reparo fue calculado y sustentado en función de la documentación proporcionada en la fiscalización. Además, en la resolución apelada se ha reconocido que la Cuenta 8103 mantiene el control de los créditos castigados, lo que también se señaló en las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2010. En ese sentido, carece de sustento la falta de control de los créditos castigados que aduce la Administración.

Que alega que la distinción entre «control interno» y «control tributario» que señala la Administración para cuestionar el control de los créditos castigados en la Cuenta 8103 no tiene fundamento legal, doctrinario o jurisprudencial. De otro lado, considera que de ampararse el reparo formulado, es decir, mantener la adición del castigo de los créditos pero sin reconocer la deducción del costo computable asociado a su venta, ocasionaría un supuesto de doble imposición, pues se estaría tributando dos veces por el mismo concepto, lo que vulnera el principio de capacidad contributiva.

Que considera que la resolución apelada modificó el fundamento del reparo al señalar que no se tendría certeza de la cuantía de los créditos castigados, lo que excede la facultad de reexamen de la Administración



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

en la instancia de reclamación, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en tal extremo.

Que mediante escrito ampliatorio de 4 de setiembre de 2020 reitera que la validez de la cuantía de los créditos castigados no fue cuestionada en la fiscalización, sin perjuicio de lo cual expone argumentos y brinda ejemplos de algunos créditos con los cuales afirma que la documentación presentada demuestra el control tributario de los créditos castigados y por ende corresponde reconocerles el costo computable con ocasión de su venta. Asimismo, mediante escrito ampliatorio de 8 de octubre de 2020, remitió un CD que según refiere contiene los movimientos registrados de los créditos castigados.

Que mediante escrito ampliatorio de 3 de mayo de 2023 invoca los criterios contenidos en las Resoluciones N° 08525-1-2021, 10956-9-2021, 06393-9-2022 y 09461-4-2022, que se han pronunciado favorablemente sobre el reconocimiento del costo computable asociado a créditos castigados que fueron materia de una enajenación, con sustento en lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de alegatos reitera los argumentos expuestos e invoca nuevamente la jurisprudencia de este Tribunal emitida sobre la materia en controversia.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el castigo de créditos mayores a 3 UIT que efectuó la recurrente en el ejercicio 2013, debido a que no proporcionó la constancia emitida por la SBS que certificara la irrecuperabilidad de los créditos, incumpliendo lo dispuesto en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que de una interpretación conjunta del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y Marco Contable Conceptual de la SBS, se tiene que la deducción del costo computable en una transferencia de créditos es posible en la medida que estos constituyan parte de los bienes del activo, lo que no ocurre tratándose de los créditos castigados por la recurrente, cuyo valor contable es cero, toda vez que no forman parte de sus activos. Además, si previamente se efectuó la provisión de los créditos como deudas de cobranza dudosa y se dedujo el gasto correspondiente, entonces admitir la deducción como costo de un crédito previamente provisionado y/o castigado implicaría la obtención de una doble deducción.

Que anota que si bien se verifica de lo registrado en la Cuenta 8103 que mantiene los créditos que fueron castigados, no se tiene certeza de la validez de su cuantía, además que los saldos de dicha cuenta extracontable no corresponden a la naturaleza de activos, por lo que, a pesar de tratarse de un registro extracontable, no permite el control tributario.

Que añade que la jurisprudencia de este Tribunal (Resoluciones N° 04664-3-2017, 06911-3-2010 y 21155-10-2011) ha señalado que el castigo de una cuenta de cobranza dudosa conlleva a su desaparición del balance al cierre del ejercicio, lo que impide el control tributario de la Administración. Asimismo, en la Resolución N° 15081-1-2013 se señaló que la Cuenta 8103 solo permite un control interno de las cuentas incobrables castigadas y podría abarcar el registro de castigos de diferentes ejercicios y no solamente del periodo acotado o diferir del monto realmente castigado en las cuentas del balance.

Que refiere que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo N° 219-2007-EF no resulta aplicable al caso de autos, pues está referida a operaciones de factoring y otras operaciones con elementos y características comunes en las que no interviene una empresa del sistema financiero; además, tal norma regula los gastos deducibles –y no el costo– en la transferencia de créditos vencidos o no vencidos, en la medida que dichos créditos no hubiesen sido provisionados y/o castigados.

Que mediante escrito de alegatos reitera que no procede reconocer el costo computable proveniente de la venta de créditos que fueron castigados sin cumplir las normas tributarias referentes al castigo. Asimismo, invoca las Resoluciones N° 15081-1-2013 y 00088-1-2021.

Que según se aprecia del punto 22 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14784), la Administración formuló el reparo por «Castigos de cartera de crédito sin constancia emitida por la SBS que certifique la irrecuperabilidad de créditos», por S/271 797 000,00, de acuerdo con lo



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

desarrollado en el punto 14 del Resultado del Requerimiento N°
del Requerimiento N°

y punto 18 del Resultado

Que mediante el punto 14 del Requerimiento N° (fojas 14410/vuelta a 14417/vuelta), la Administración comunicó a la recurrente que de la revisión a la documentación presentada en atención al Requerimiento N° referente al sustento de los castigos efectuados en el ejercicio 2013, se detectó que fueron castigadas deudas mayores a 3 UIT por S/271 905 651,00 (correspondientes a 9 944 registros), respecto de las cuales no se había acreditado el ejercicio de acciones judiciales hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, la inutilidad de ejercitar dichas acciones o, en su caso, la presentación de las constancias expedidas por la SBS que certifiquen la incobrabilidad de los créditos y/o acreencias castigadas, por lo que no se cumplía lo dispuesto por el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en respuesta, con escrito recibido el 30 de octubre de 2018 (fojas 14322 a 14330), la recurrente precisó que los castigos observados por S/271 905 651,00 estaban compuestos por: (i) S/108 650,80 por deudas castigadas sin constancias emitidas por la SBS que no fueron vendidas a SCI² y (ii) S/271 797 000,00 por deudas castigadas transferidas a SCI en el ejercicio 2013. Asimismo, expuso sus cuestionamientos a la exigencia de la constancia expedida por la SBS como requisito para aceptar el efecto tributario de los castigos realizados y dejó constancia que, en caso tales cuestionamientos no fueran procedentes, correspondía que se reconociera el costo computable asociado a las deudas castigadas que fueron vendidas a SCI en el ejercicio 2013, de conformidad con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 14356/vuelta a 14369/vuelta), la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó la procedencia de los castigos efectuados mediante la sustentación documentaria del ejercicio de las acciones judiciales hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, la inutilidad de ejercitar dichas acciones o con las constancias expedidas por la SBS que certifiquen la incobrabilidad de los créditos y/o acreencias castigadas, por lo que no se cumplía lo dispuesto por el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, sobre el reconocimiento del costo computable de la cartera castigada y posteriormente vendida, la Administración desestimó esta pretensión al señalar que la referida cartera no fue adquirida de terceros, ni producida o construida para su enajenación, así como no generó ingreso al patrimonio ni formó parte del valor del último inventario determinado conforme a ley, siendo que su naturaleza proviene de provisiones (deducciones financieras y tributarias realizadas previamente al castigo realizado) y su valor contable es cero, tal es el caso que su retiro del activo tuvo como efecto la pérdida del control tributario y financieramente no afectó el valor del patrimonio de la recurrente en el ejercicio 2013.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 14612 y 14613), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formule su descargo al reparo a los castigos efectuados. Al respecto, mediante escrito recibido el 5 de diciembre de 2018 (fojas 14519 a 14529), la recurrente expuso esencialmente los mismos argumentos antes mencionados, los cuales fueron desestimados por la Administración, según se dejó constancia en el punto 18 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 14561/vuelta a 14575).

Que en el precitado resultado del requerimiento se precisó que respecto de los castigos cuestionados por S/271 905 651,00, la recurrente aceptó la observación de la Administración por S/108 651,00, que según aquella comprendió las deudas castigadas sin constancias emitidas por la SBS que no fueron vendidas a SCI, quedando formulado el reparo materia de autos en S/271 797 000,00, que según la recurrente corresponden a las deudas castigadas que fueron transferidas a SCI en el ejercicio 2013.

Que de lo actuado en la fiscalización se observa que el reparo materia de análisis comprende los castigos de créditos mayores a 3 UIT que efectuó la recurrente en el ejercicio 2013 por S/271 797 000,00³, respecto

²

³ Según se dejó constancia en el Requerimiento N° (foja 14412/vuelta), el detalle de los créditos castigados observados por la Administración se encuentra en el archivo Excel denominado «Anexo 02 al resultado del Requerimiento



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

de los cuales no acreditó el ejercicio de las acciones judiciales que determinen la imposibilidad de cobro o la inutilidad de ejercitar dichas acciones o con las constancias expedidas por la SBS que certifiquen la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos castigados, de conformidad con el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁴.

Que cabe precisar que en la presente instancia los argumentos de la recurrente no están dirigidos a desvirtuar que los castigos de los créditos observados no cumplieron los requisitos previstos en el inciso g) del artículo 21 del reglamento, según lo antes mencionado, por lo que este no es un aspecto discutido en autos, siendo que lo que la recurrente pretende, tal cual ha sido sostenido desde la fiscalización, es el reconocimiento de la deducción del costo computable que corresponde a los precitados créditos castigados con ocasión de la venta efectuada a SCI en el ejercicio 2013, por lo que fijada la materia controvertida en estos términos, se emitirá el pronunciamiento correspondiente.

Que según se ha dado cuenta, en la fiscalización la Administración sostuvo que no resulta procedente el reconocimiento del costo computable de los créditos castigados que fueron vendidos a SCI por los siguientes fundamentos: (i) Los referidos créditos no fueron adquiridos de terceros, ni producidos o construidos para su enajenación, así como no generaron ingresos al patrimonio ni formaron parte del último inventario determinado conforme a ley; (ii) La naturaleza de dichos créditos proviene de provisiones (deducciones financieras y tributarias realizadas previamente al castigo realizado) y su valor contable es cero; y (iii) El retiro del activo de los créditos castigados tiene como efecto la pérdida del control tributario y financieramente no afectó el valor del patrimonio de la recurrente en el ejercicio 2013.

Que en lo que atañe al fundamento (i) que sustenta el desconocimiento del costo computable alegado por la recurrente, la Administración señala que los créditos castigados que fueron vendidos a SCI no cumplen lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que no fueron adquiridos de terceros, ni producidos o construidos para su enajenación, así como no generaron ingresos al patrimonio ni formaron parte del último inventario determinado conforme a ley.

Que para abordar esta cuestión, cabe referirse a la naturaleza del crédito y su posibilidad de transferencia. Al respecto, en la Resolución N° 08525-1-2021⁵, este Tribunal ha señalado que la doctrina civil reconoce la naturaleza de los derechos de crédito como bienes muebles, siendo que dicho tratamiento ha sido recogido por el derecho común peruano en el numeral 10 del artículo 886 del Código Civil⁶, según el cual se consideran bienes muebles a todos aquellos no comprendidos en el artículo 885 del mismo código, como sería el caso de los créditos que las entidades del sistema financiero otorgan a sus clientes, lo que es consistente con su naturaleza económica, que entiende al crédito como una entrega de recursos de una unidad institucional (el acreedor o prestamista) a otra unidad (el deudor o prestatario).

Que asimismo, la mencionada Resolución N° 08525-1-2021, reconociendo un criterio anterior vertido en la Resolución N° 01092-2-2008, ha señalado que la cesión de créditos es una especie dentro del género cesión de derechos y jurídicamente constituye una venta o transferencia de bienes muebles incorporales,

xlsx», entregado a la recurrente según se aprecia del «Acta de entrega de un CD» de 16 de octubre de 2018 (foja 14037).

⁴ Aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, vigente en el ejercicio acotado.

⁵ Emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

⁶ El artículo 886 del Código Civil de 1984 aprobado por Decreto Legislativo N° 295, según texto vigente en el ejercicio materia de autos, establece que son bienes muebles: 1) Los vehículos terrestres de cualquier clase; 2) Las fuerzas naturales susceptibles de apropiación; 3) Las construcciones en terreno ajeno, hechas para un fin temporal; 4) Los materiales de construcción o procedentes de una demolición si no están unidos al suelo; 5) Los títulos valores de cualquier clase o los instrumentos donde conste la adquisición de créditos o de derechos personales; 6) Los derechos patrimoniales de autor, derechos de patente, nombres comerciales, marcas y otros derechos de propiedad intelectual; 7) Las rentas o pensiones de cualquier clase; 8) Las acciones o participaciones que cada socio tenga en sociedades o asociaciones, aunque a éstas pertenezcan bienes inmuebles; 9) Los demás bienes que puedan llevarse de un lugar a otro; y 10) Los demás bienes no comprendidos en el artículo 885. Por su parte, el artículo 885 del referido Código Civil, vigente en el ejercicio acotado, señala que son inmuebles el suelo, el subsuelo y el sobresuelo; el mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas o estanciales; las minas, canteras y depósitos de hidrocarburos; los diques y muelles; las concesiones para explotar servicios públicos; las concesiones mineras obtenidas por particulares; los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro; y los demás bienes a los que la ley les confiere tal calidad.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

esto es, un negocio jurídico en virtud del cual un acreedor transmite sus derechos de crédito a un nuevo acreedor.

Que ahora bien, el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, vigente en el ejercicio acotado, señala que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Que la norma glosada no difiere sustancialmente de la regulación vigente en el ejercicio 2007, sobre la cual este Tribunal en la ya citada Resolución N° 08521-1-2021 ha establecido que en una transferencia de créditos su resultado es computable para determinar la renta bruta, la que se obtiene de la diferencia entre el ingreso neto total de dicha operación y el costo computable de los créditos transferidos, siendo que si bien el precitado artículo 20 de la ley no hace referencia específica a los bienes constituidos por créditos, en tanto alude al costo de adquisición como la contraprestación pagada para adquirir un bien y al costo de producción como lo invertido para producir un bien, cabe considerar que dicha norma se orienta a que se reconozca como costo computable de un bien lo desembolsado en adquirirlo o crearlo, por lo que, siendo ello así, en el caso de un crédito, puede señalarse que su costo computable estará dado por el monto desembolsado para su otorgamiento, es decir, el capital que el acreedor entrega al deudor y por el cual tiene derecho a exigir su restitución, siendo que a medida que el capital vaya siendo restituido al acreedor, en la misma medida se verá reducido el costo computable del crédito.

Que de acuerdo con la interpretación realizada por este Tribunal en la Resolución N° 08525-1-2021, se establece que corresponde reconocer la existencia de un costo computable en la transferencia de créditos, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración ha señalado en la resolución apelada que en una transferencia de créditos castigados no se está ante una enajenación de bienes bajo los alcances del artículo 20 de la precitada ley, pues afirma que el término «bienes» solo comprende los activos que posee una empresa, que según las normas contables (específicamente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y el Marco Contable Conceptual de la SBS) son aquellos recursos controlados por una empresa como resultado de sucesos pasados y de los cuales espera obtener en el futuro beneficios económicos, siendo que en el caso de créditos castigados, estos ya no formaban parte de los activos de la recurrente al momento de su transferencia a SCI.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 08525-1-2021 que las normas contables citadas brindan una definición de lo que debe entenderse por activos, para efectos de su reconocimiento y medición en los estados financieros; no obstante, el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a la enajenación de bienes en general y no solo de aquellos que por las disposiciones contables calificarían como activos, por lo que en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario⁷ no cabe utilizar la definición de activos dada por tales normas contables para establecer los alcances del término bienes a que se refiere artículo en cuestión de la ley.

Que asimismo, la mencionada resolución ha destacado que en las normas del derecho común contenidas en el Código Civil se puede encontrar que los bienes en general son considerados solo como muebles e inmuebles (artículos 885 y 886), sin hacer mayor distinción entre ellos, por lo que en virtud de la precitada Norma IX resulta admisible acudir a estas normas para entender el término bienes que, en general, son

⁷ Esta norma señala que en lo no previsto por el Código Tributario o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

mencionados en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta para referirse a los ingresos afectos a dicho impuesto que provengan de la enajenación de bienes.

Que si bien, como anota la precitada resolución, las normas contables por razones de especialidad en la materia pueden dar contenido o aclarar aspectos no desarrollados por las normas tributarias, ello será posible en la medida que no se opongan o desnaturalicen lo previsto por estas últimas, siendo que la calificación de activos que otorga la Administración al término bienes con base en las definiciones de las normas contables no hace más que restringir los alcances de la determinación de la renta bruta que establece el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, concluyendo en el mismo sentido que la Resolución N° 08525-1-2021, dado que los créditos califican como bienes muebles incorpóreos según las normas del Código Civil, procede el reconocimiento del costo computable con ocasión de su enajenación, de conformidad con lo dispuesto por el precitado artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo indiferente que dichos bienes califiquen o no como activos según las normas contables, al contrario de lo sostenido por la Administración.

Que de otro lado, el fundamento (ii) que utiliza la Administración para cuestionar el reconocimiento del costo computable de los créditos castigados que fueron vendidos a SCI está referido a que la naturaleza de dichos créditos proviene de provisiones (esto es, deducciones financieras y tributarias realizadas previamente al castigo realizado) y su valor contable es cero.

Que lo anterior es desarrollado con amplitud en la resolución apelada cuando se señala que tratándose de créditos castigados cuyo valor contable es cero, en caso se opte por su venta posterior no es posible admitir la deducción de costo alguno en tal extremo por cuanto ya no forman parte de los activos del enajenante, siendo que previamente al efectuarse la provisión como deudas de cobranza dudosa se dedujo el gasto afectando a los resultados del ejercicio respectivo, por lo que admitir la deducción como costo de un crédito previamente provisionado y/o castigado implicaría una doble deducción (foja 15175/vuelta).

Que asimismo, la resolución apelada agrega que el hecho que la norma –refiriéndose al inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta– establezca límites o restricciones a la deducción de un gasto, como son los requisitos para la provisión y castigo de deudas de cobranza dudosa, no implica que no se hubiere incurrido en tal gasto, sino que este no será deducible para efectos tributarios y, en tal sentido, el hecho de adicionar a la renta imponible del ejercicio 2013 el monto del valor de la cartera castigada que no cumplió con los requisitos establecidos en la norma, no puede interpretarse como una eliminación de los efectos de la provisión y el castigo efectuados, sino que únicamente implica la imposibilidad de su deducción para fines tributarios, es decir, una diferencia tributaria permanente en relación a los resultados contables (foja 15174/vuelta).

Que de lo expuesto se advierte que la Administración considera que en la medida que los castigos de los créditos que fueron vendidos a SCI no cumplieron los requisitos de las normas del Impuesto a la Renta para ser deducibles, ello determina la imposibilidad para deducir el costo computable asociado a la transferencia de tales créditos.

Que el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que tratándose de empresas del sistema financiero serán deducibles las provisiones que, habiendo sido ordenadas por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), sean autorizadas por el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), previa opinión técnica de la SUNAT, que cumplan conjuntamente los siguientes requisitos: 1) Se trate de provisiones específicas; 2) Se trate de provisiones que no formen parte del patrimonio efectivo; y 3) Se trate de provisiones vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito, clasificados en las categorías de problemas potenciales, deficiente, dudoso y pérdida.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 37 citado señala que son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden⁸.

⁸ Las provisiones representan pérdidas no realizadas, obligaciones contraídas o posibles obligaciones. Para presentar en forma razonable la información financiera, la normativa contable establece el reconocimiento de ciertas provisiones, una de ellas es



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que el numeral 4 del inciso e) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que las empresas comprendidas en los alcances del inciso h) del artículo 37 de la ley aplicarán, para efectos del castigo, lo dispuesto en el inciso g) del referido artículo 21, en cuanto fuere pertinente.

Que según el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del reglamento aludido, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, para efectuar el castigo de las deudas de cobranza dudosa, se requiere que la deuda haya sido provisionada y se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 UIT. La exigencia de la acción judicial alcanza, inclusive, a los casos de deudores cuyo domicilio se desconoce, debiendo seguirseles la acción judicial prescrita por el Código Procesal Civil.

Que el mismo numeral, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que tratándose de empresas del sistema financiero, podrán demostrar la imposibilidad de ejercitar las acciones judiciales por deudas incobrables, cuando el directorio de las referidas empresas declare la inutilidad de iniciar las acciones judiciales correspondientes. Dicho acuerdo deberá ser ratificado por la SBS, mediante una constancia en la que certifique que las citadas empresas han demostrado la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que serán materia del castigo. La referida constancia será emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero. De no emitirse la constancia en los referidos plazos, no procederá el castigo.

Que de las normas citadas se desprende que las provisiones por deudas incobrables constituyen una de las provisiones admitidas en la determinación de la renta neta de tercera categoría, estando sujeta su deducción al cumplimiento de ciertos requisitos; así se tiene que, en el caso de las empresas del sistema financiero, las provisiones ordenadas por la SBS, autorizadas por el MEF y con previa opinión técnica de la SUNAT, serán deducibles si se tratan de provisiones específicas que no formen parte del patrimonio efectivo de dichas empresas y vinculadas exclusivamente a riesgos de crédito clasificados en las categorías de problemas potenciales, deficiente, dudoso y pérdida.

Que asimismo, dado que con posterioridad a la provisión los contribuyentes pueden optar por el castigo de sus cuentas incobrables, las mismas normas permiten la deducción del castigo⁹, pero condicionada al cumplimiento de requisitos que en el caso de las empresas del sistema financiero requieren que la deuda haya sido provisionada y se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, esto último que podrán demostrar alternativamente con el acuerdo del directorio que declare la inutilidad de iniciar las acciones judiciales, el cual deberá ser ratificado por la SBS mediante una constancia que certifique que dichas empresas han demostrado la existencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que serán castigados.

Que como se aprecia, las provisiones de cuentas incobrables (que posteriormente pueden ser castigadas) reconocen en la contabilidad las pérdidas de valor de las cuentas por cobrar de las empresas (incluidas las empresas del sistema financiero) y están basadas en estimaciones de riesgo de incobrabilidad, siendo que la Ley del Impuesto a la Renta permite por excepción el reconocimiento de estas pérdidas de valor como gastos deducibles en la determinación de la renta neta de tercera categoría, siempre que las empresas cumplan los requisitos establecidos por dicha ley y su reglamento.

la provisión para cuentas de cobranza dudosa, que consiste en reconocer como «gasto del periodo» la evidencia de incobrabilidad de algunas partidas por cobrar, de manera que el importe de cuentas por cobrar que se mostrará en el balance general es el que realmente se espera que genere beneficios económicos a la empresa. Al respecto, véase: BERNAL, Josué y ESPINOZA, Cristina (2007). *Impuesto a la Renta: Aplicación Práctica-Tributaria y Contable 2006-2007*. Lima: Pacífico Editores. Página 452. Por su parte, el castigo de una partida significa tratar como una pérdida, cancelar en libros, considerar como gasto o como pérdida una cantidad originalmente contabilizada como activo (véase: Cooper, William e Ijiri, Yuri (compiladores) (2005). *Diccionario Kohler para contadores*. México: Limusa. Página 130). En ese sentido, el castigo de las cuentas incobrables contablemente se define como la cancelación de las cuentas por cobrar provisionadas como incobrables (véase: BERNAL, Florencio (2008). *El castigo de las cuentas incobrables. Actualidad Empresarial*, 164. Página III-3).

⁹ Esto es, a mantener la deducción de la provisión previa al castigo o a deducir el castigo propiamente en el caso que la provisión previa no hubiera sido deducida.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que sin embargo, las provisiones de cuentas incobrables y los castigos que pueden hacerse de dichas cuentas no conllevan a la pérdida de la titularidad legal que tienen las empresas sobre los créditos que dieron origen a las cuentas por cobrar. En efecto, según el Código Civil, son formas de extinción de las obligaciones el pago (artículo 1220), la novación (artículo 1277), la compensación (artículo 1288), la condonación o remisión (artículo 1295), la transacción (artículo 1302) y el mutuo disenso (artículo 1313), no habiendo previsto dicho código u otras leyes que la provisión o el castigo extinguen la obligación surgida entre el acreedor y el deudor que dio origen al registro contable de una cuenta por cobrar.

Que en ese sentido, concluyendo en el mismo sentido que la Resolución N° 08525-1-2021, dado que las provisiones o castigos de las cuentas por cobrar no afectan la titularidad legal que las empresas tienen sobre sus créditos, estos aún son susceptibles de disposición, de manera que si los créditos son vendidos a terceros, los resultados de dichas operaciones estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece que la determinación de la renta bruta proveniente de la enajenación de bienes estará dada por la diferencia entre el ingreso neto total de dicha operación y el costo computable de los bienes enajenados.

Que en razón a lo expuesto, siguiendo el criterio de la precitada resolución, no resulta admisible que la Administración desconozca el costo computable de los créditos que la recurrente transfirió a SCI por haber sido castigados sin cumplir los requisitos previstos en las normas del Impuesto a la Renta (como es que no contaban con la constancia de irrecuperabilidad emitida por la SBS), pues con ello vincula de forma indebida dos regulaciones tributarias distintas, por un lado, la de las provisiones y castigos, cuya deducibilidad es como gasto en la determinación de la renta neta y es admitida por excepción, bajo el cumplimiento de determinados requisitos, para reconocer las pérdidas de valor de las cuentas por cobrar que se estiman incobrables y, de otro lado, la regulación del costo computable, que constituye uno de los elementos para determinar la renta bruta proveniente de la enajenación de bienes¹⁰.

Que por otro lado, el fundamento (iii) que ampara el cuestionamiento al costo computable de los créditos castigados que fueron vendidos a SCI está relacionado con la pérdida del control tributario que ocasiona el retiro de dichos créditos del activo de la recurrente.

Que sobre el particular, siguiendo la línea de análisis de la Resolución N° 08525-1-2021, cabe señalar que para el ejercicio materia de autos ni la ley o el reglamento del Impuesto a la Renta han dispuesto que los créditos transferidos se encuentren registrados en los libros y registros contables a efecto de reconocerles el costo computable como consecuencia de su enajenación y, por consiguiente, determinar la renta bruta derivada de dicha operación, por lo que el hecho que los créditos vendidos no se encuentren registrados en el balance general, por efecto de su castigo, no es un motivo que permita sustentar el desconocimiento del costo computable de los bienes enajenados.

Que según la anotada resolución, lo antes señalado no constituye un impedimento para el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, puesto que los libros y registros contables solo son uno de los mecanismos de control de los que dispone para efectuar la fiscalización y determinación de las obligaciones tributarias, debiendo los deudores tributarios, por su parte, facilitar las labores de la Administración, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 87 del Código Tributario¹¹, siendo de cargo de

¹⁰ Cabe anotar que la Resolución N° 08525-1-2021 ha precisado que en la medida que el costo computable está constituido por el capital desembolsado para su otorgamiento, esto es, el valor de crédito o la cuenta por cobrar, aquél no debe incluir el importe de las provisiones o castigos efectuados que hubieran afectado el resultado sobre el cual se determina el Impuesto a la Renta, toda vez que en este supuesto el costo computable ya habría sido reconocido para efectos de dicho tributo con ocasión de tales provisiones o castigos, lo contrario implicaría la obtención de una doble deducción tributaria, de manera que, de no darse dicho supuesto, las pérdidas de valor del crédito o la cuenta por cobrar originadas por las provisiones o castigos previamente efectuados no deben afectar el reconocimiento como costo computable del íntegro del valor del crédito o la cuenta por cobrar con motivo de su posterior enajenación.

¹¹ El artículo 87 del Código Tributario establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán, entre otros, permitir el control por la Administración, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas (numeral 5); y proporcionar a la Administración la información que esta requiera o la



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

aquéllos acreditar con los medios probatorios pertinentes –que no se restringen a los libros y registros contables– la deducción de los costos o gastos o crédito fiscal y, en general, cualquier concepto que aminore la base imponible de los tributos a que están obligados a pagar.

Que en ese sentido, de acuerdo con la misma resolución, la falta de libros o registros contables o la omisión de registrar operaciones en ellos no constituye, por sí misma, en un impedimento del posterior control tributario de la Administración que conlleve automáticamente al desconocimiento de los costos o gastos para efectos del Impuesto a la Renta, a menos que ello haya sido establecido en forma expresa por las normas tributarias, lo que no ocurre en el caso del reconocimiento del costo computable de los bienes enajenados a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sin perjuicio de ello, cabe referirse al control que llevan las empresas del sistema financiero sobre sus créditos incobrables que han sido castigados. Al respecto, el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la exigencia de provisiones aprobado por Resolución SBS N° 11356-2008 y sus normas modificatorias, vigentes en el ejercicio acotado, señala en el numeral 6 de su Título IV que el directorio debe proceder al castigo de un crédito clasificado como pérdida, íntegramente provisionado, cuando exista evidencia real y comprobable de su irrecuperabilidad o cuando el monto del crédito no justifique iniciar acción judicial o arbitral. La empresa deberá fijar dentro de sus políticas de control interno, los procedimientos y medidas necesarias para llevar a cabo el castigo de sus cuentas incobrables, quedando evidenciados en las actas respectivas del directorio u órgano equivalente. Los créditos castigados deberán ser controlados contablemente en las cuentas respectivas destinadas para su registro, de acuerdo a las normas contables vigentes. Los créditos castigados deben ser reportados por las empresas en el Anexo N° 6 «Reporte Crediticio de Deudores - RCD» y serán mantenidos en la Central de Riesgos hasta que sean transferidas, condonadas o se hayan superado los motivos que dieron lugar a su castigo, de acuerdo a lo informado por la empresa correspondiente.

Que por su parte, según el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado por Resolución SBS N° 895-98 y sus normas modificatorias, vigentes en el ejercicio acotado, en la Cuenta 8103 «Cuentas incobrables castigadas» se registran los derechos de la empresa que han sido castigados, independientemente del castigo tributario que se realice conforme las normas vigentes. Dichas deudas castigadas deben permanecer registradas en esta cuenta hasta que sean transferidas, condonadas o sean superados los motivos que dieron lugar a su castigo.

Que de lo señalado se advierte que, en el caso de las empresas del sistema financiero, como la recurrente, la normativa emitida por la SBS ha establecido obligaciones de control aplicables a los créditos castigados, como que su control contable sea realizado a través de las cuentas respectivas destinadas para su registro, esto es, la Cuenta 8103, debiendo permanecer registradas en dicha cuenta hasta el momento en que sean transferidas, condonadas o sean superados los motivos que dieron lugar a su castigo.

Que en el caso de autos, se tiene que las disposiciones emitidas por la SBS sobre el control de los créditos castigados han sido observadas por la recurrente, como ha reconocido la Administración al señalar en la resolución apelada que: «...se verifica de lo registrado en la Cuenta "8103 Cuentas incobrables castigadas" que esta cuenta mantiene los créditos que han sido castigados» (foja 15174/vuelta).

Que la Administración cita las Resoluciones N° 06911-3-2010, 21155-10-2011 y 04664-3-2017, en las que este Tribunal ha señalado que mediante el castigo las cuentas de cobranza dudosa desaparecen del balance y, por ende, no podrían ser mostradas en el balance al cierre de cada ejercicio, impidiéndose el control tributario. Al respecto, cabe señalar que el criterio expuesto fue emitido con relación a reparos a la deducción de provisiones de cobranza dudosa que no figuraban en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, requisito exigido por el inciso f) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y cuya omisión, como se advierte, impide el control tributario de dichas provisiones por parte de la Administración. De otro lado, debe indicarse que las precitadas resoluciones fueron emitidas en casos en que los contribuyentes no eran empresas del sistema financiero, como la recurrente, siendo que

que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas (numeral 6).



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

respecto de ellas debe estarse a lo señalado en los considerandos previos sobre el control contable de los créditos que son castigados.

Que en sus alegatos la Administración invocó las Resoluciones N° 15081-1-2013 y 00088-1-2021, destacando que la primera señaló que si bien la Cuenta 8103 permite un control interno de las cuentas incobrables castigadas, tal cuenta podría abarcar el registro de castigos de deudas incobrables de diferentes ejercicios y no solo del periodo acotado o diferir del monto realmente castigado en las cuentas del balance, mientras que de la segunda resolución señaló que indicó que el reconocimiento de la incobrabilidad de la deuda conduce al castigo, es decir, a que no se considere más como activo de la empresa.

Que al respecto, cabe reiterar lo ya señalado en el sentido que la normativa de la SBS ha establecido para las empresas de sistema financiero, como la recurrente, obligaciones de control aplicables a los créditos castigados, como que su control contable sea realizado a través de la Cuenta 8103, lo que ha sido observado por la recurrente, según fue reconocido por la Administración, siendo que, como también se ha señalado, para el ejercicio materia de autos ni la ley o el reglamento del Impuesto a la Renta han dispuesto que los créditos transferidos se encuentren registrados en los libros y registros contables a efecto de reconocerles el costo computable como consecuencia de su enajenación y, por consiguiente, determinar la renta bruta derivada de dicha operación, por lo que el hecho que los créditos vendidos no se encontraran registrados en el balance general, por efecto de su castigo, no es un motivo que permita sustentar el desconocimiento del costo computable de los bienes enajenados.

Que de acuerdo con lo expuesto, se han desestimados los fundamentos de la Administración para no reconocer el costo computable asociado a la cartera de créditos castigados por S/271 797 000,00 que fue transferida por la recurrente a SCI en el ejercicio 2013. En consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración reconocer en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 de cargo de la recurrente el costo computable que corresponde a la transferencia de la mencionada cartera de créditos castigados.

Que en el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 06393-9-2022 y 09461-4-2022¹², en casos similares al analizado en autos, en el que fue discutida la procedencia del reconocimiento del costo computable vinculado a créditos que se encontraban castigados al momento en que se produjo su transferencia.

Que cabe señalar que de la resolución apelada no se advierte que la Administración hubiese modificado algún fundamento del reparo materia de controversia, que como se ha señalado se ha circunscrito a determinar si corresponde o no el reconocimiento del costo computable de la cartera de créditos castigados que fue vendida a SCI en el ejercicio materia de autos, por lo que no resulta amparable la nulidad de la resolución apelada que la recurrente alega en este extremo.

Que estando a lo resuelto sobre el fondo de la controversia, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

2. Spot Compra (Anexo 5.1) por S/194 563,00, Spot Venta (Anexo 5.1) por S/56 371,00, Forward Compra (Anexo 5.2) por S/4 555 748,00 y Forward Venta (Anexo 5.3) por S/1 102 660,00

Que la recurrente sostiene que las operaciones forward pactadas con su parte vinculada (en adelante,) poseen plazos diferentes a las registradas en la plataforma Bloomberg y dado que dichas diferencias afectan materialmente los precios de las operaciones, la validez del análisis de comparabilidad se sustenta en la necesidad de aplicar ajustes razonables para eliminar la diferencia de los plazos, siendo que la Administración ajustó los comparables con un plazo (120 a 150 días) que no refleja el plazo pactado en las operaciones forward observadas.

Que anota que las Resoluciones N° 11054-2-2014, 05608-1-2017 y 00652-3-2019 establecieron que cuando la Administración realiza un análisis errado de comparabilidad, corresponde que el reparo sea

¹² Esta última resolución fue emitida a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

dejado sin efecto.

Que indica que si bien no existe norma tributaria que establezca el número de decimales para los tipos de cambio que se emplean en el análisis de precios de transferencia, no cabe acudir a la normativa del BCRP o la doctrina para dicho propósito cuando existe una manifestación institucional de la Administración Tributaria reflejada en la declaración jurada informativa contenida en el Formulario PDT 3560, que solo permite el uso de 2 decimales, siendo estos los que deben considerarse para el análisis de las operaciones spot y forward observadas.

Que agrega que existe una duplicidad de criterio de la Administración en torno al número de decimales que debe utilizarse para analizar las operaciones observadas, ya que en el ejercicio acotado el Formulario PDT 3560 solo permitía el registro de 2 decimales, mientras que en la fiscalización se consideró que debía analizarse las operaciones con tipos de cambio expresados con 4 decimales, siendo que tal situación vulnera el principio de predictibilidad y, por consiguiente, en aplicación del numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario, no procede la aplicación de intereses y sanciones derivados del reparo por ajuste de precios de transferencia.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización efectuó ajustes al valor de mercado en aplicación de las normas de precios de transferencia a las operaciones de compra y venta de divisas (operaciones spot) y forward de compra y venta en moneda extranjera (operaciones forward), efectuadas por la recurrente con su parte vinculada BNS.

Que indica que para el ámbito de los precios de transferencia la ley y el reglamento del Impuesto a la Renta no regulan la cantidad de decimales que deben expresar los tipos de cambio de las operaciones observadas y los que conforman el rango de valores de mercado, por lo que en este aspecto resulta apropiado acudir a la normativa del BCRP (Circular N° 010-2007-BCRP), así como a criterios y convenciones del mercado de divisas, de las que se establece que para el análisis del valor de mercado de las operaciones es correcto considerar la presentación de los tipos de cambio con 4 decimales.

Que refiere que mediante el Formulario PDT 3560 se presenta la declaración jurada informativa de precios de transferencia y no se determina con ella la obligación tributaria, siendo que la observancia del valor de mercado de las operaciones entre partes vinculadas debe acreditarse con el estudio técnico y su documentación sustentatoria, la cual debe revelar que los precios acordados corresponden a los que hubieran pactado partes independientes.

Que agrega que durante la fiscalización la recurrente presentó documentación de la que se apreció que el tipo de cambio forward que utilizó en las operaciones de forward de compra y venta de moneda extranjera con su parte vinculada BNS fue expresado inicialmente con 4 decimales y luego hasta con 5 decimales, mientras que los valores mínimo y máximo del rango de valores de mercado fueron expresados con 4 decimales.

Que menciona que el Formulario PDT 3560 solo es una herramienta brindada a los contribuyentes para informar acerca de sus operaciones con partes vinculadas, pero no contiene un pronunciamiento sobre la aplicación de las normas de precios de transferencia, por lo que dicho formulario no constituye un criterio de la Administración que pueda ocasionar una duplicidad de criterio que amerite la aplicación del numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario.

Que anota que durante la fiscalización se consideró razonable la aplicación de la interpolación lineal propuesta por la recurrente como un ajuste de comparabilidad para la estimación de los tipos de cambio forward, por lo que los comparables (tipos de cambio) fueron ajustados considerando un plazo que reflejara con más exactitud el plazo pactado en las operaciones forward observadas. En ese sentido, respecto de 3 operaciones forward observadas con plazos de 141, 140 y 136 días, se descartó los comparables propuestos con plazos de 90 a 180 días y se utilizó comparables con plazos de 120 a 150 días, pues estos resultaron más cercanos a los plazos pactados en las operaciones antes mencionadas.

Que según se aprecia de los puntos 23 a 26 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N°



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

(fojas 14783 y 14784), la Administración formuló los reparos denominados «Spot Compra (Anexo 5.1)» por S/194 563,00, «Spot Venta (Anexo 5.1)» por S/56 371,00, «Forward Compra (Anexo 5.2)» por S/4 555 748,00 y «Forward Venta (Anexo 5.3)» por S/1 102 660,00, que corresponden a ajustes de precios de transferencia efectuados al amparo del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias, de acuerdo con lo desarrollado en el Resultado del Requerimiento N° y los puntos 19 a 22 del Resultado del Requerimiento N°

Que en los citados requerimientos y sus resultados (fojas 14560, 14561 y 14457 a 14499) se da cuenta que la Administración observó que en el ejercicio 2013 la recurrente efectuó operaciones de compra y venta de divisas (operaciones spot) y operaciones forward de compra y venta en moneda extranjera (operaciones forward) con su parte vinculada. A fin de verificar si el valor de dichas operaciones fue pactado a valor de mercado, el análisis se enfocó en los tipos de cambio utilizados, verificándose que el estudio técnico de precios de transferencia presentado por la recurrente analizó las operaciones con el método del precio comparable no controlado y utilizó comparables externos que fueron hallados en la plataforma financiera Bloomberg, aspectos con los cuales estuvo de acuerdo la Administración.

Que la Administración evaluó el valor de mercado de las operaciones spot a partir de la comparación del tipo de cambio spot¹³ pactado con el rango completo obtenido de los valores mínimo y máximo de los tipos de cambio spot publicados en la plataforma Bloomberg, teniendo en cuenta como criterios de comparabilidad la fecha exacta de la operación y el tipo de operación (se utilizó los puntos «Ask» para las operaciones de compra y los puntos «Bid» para las operaciones de venta¹⁴).

Que respecto de las operaciones forward, el valor de mercado se evaluó a partir de la comparación del tipo de cambio forward¹⁵ pactado con el rango completo obtenido de los valores mínimo y máximo de la suma del tipo de cambio spot y los puntos forward asociados publicados en la plataforma Bloomberg. El tipo de cambio spot fue calculado según lo anotado anteriormente y los puntos forward fueron calculados teniendo en cuenta la fecha exacta de la operación, el tipo de operación (compra o venta) y el plazo del forward (para cada plazo analizado se utilizó el plazo comparable seleccionado de la plataforma Bloomberg).

Que asimismo, se da cuenta que durante la fiscalización la recurrente propuso la aplicación de la interpolación lineal como un ajuste de comparabilidad para la estimación de los tipos de cambio forward mínimo y máximo según los plazos exactos de las operaciones forward observadas. La Administración aceptó el ajuste propuesto, pero hizo la salvedad que respecto de ciertas operaciones forward utilizó la información de los puntos forward correspondientes a plazos de 120 a 150 días, que no fueron considerados por la recurrente.

Que la Administración dejó constancia que las operaciones spot y forward observadas y los rangos de valores de mercado fueron analizados considerando la presentación de los tipos de cambio spot y forward con 4 decimales, en lugar de los 2 decimales que utilizó el estudio técnico presentado por la recurrente.

Que según el análisis descrito previamente, la Administración efectuó el ajuste al valor de mercado para las operaciones observadas teniendo en cuenta las siguientes situaciones que originaron un perjuicio fiscal: Para las operaciones de compra en los mercados spot y forward, el ajuste se hizo a las operaciones cuyo tipo de cambio pactado spot o forward se hallaba por encima del rango completo de los valores mínimo y máximo de mercado. En el caso de las operaciones de venta en los mercados spot y forward, el ajuste se hizo a las operaciones cuyo tipo de cambio pactado spot o forward se hallaba por debajo del rango completo de los valores mínimo y máximo de mercado. En ambos casos, el ajuste se hizo a la mediana de los rangos de los valores de mercado¹⁶. El detalle de los ajustes efectuados y su incidencia en la base imponible del

¹³ El tipo de cambio spot es el tipo de cambio vigente en el mercado cambiario.

¹⁴ Según explicó la Administración, con sustento en literatura financiera, el precio Bid es aquél al que un inversionista puede vender una moneda y el precio Ask es aquél al que un inversionista puede comprar una moneda (foja 14495 y vuelta).

¹⁵ El tipo de cambio forward es el tipo de cambio pactado entre dos partes para la realización de una operación de compra o venta de divisas dentro de un plazo determinado, es decir, a futuro.

¹⁶ De conformidad con el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 se muestra en los Anexos 5.1, 5.2 y 5.3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 14457 a 14459/vuelta).

Que la controversia que la recurrente plantea en esta instancia con relación a los ajustes efectuados por la Administración en aplicación de las normas de precios de transferencia está circunscrita a dilucidar, de un lado, si el análisis de las operaciones observadas se debió hacer con tipos de cambio expresados con 4 decimales, tal como hizo la Administración, o con 2 decimales, como considera la recurrente; y, por otro lado, si resultó correcto que el análisis de comparabilidad de algunas operaciones forward observadas considerara la información de los puntos forward correspondientes a plazos de 120 a 150 días.

Que según el numeral 4 del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso, para efectos de dicha ley, se considera valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32-A de la misma ley.

Que la norma citada recoge en la legislación interna el principio de libre concurrencia o plena competencia (*arm's length principle*), según el cual los precios acordados en operaciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en operaciones entre partes independientes en condiciones iguales o similares, principio que tiene su regulación en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que junto con sus normas reglamentarias desarrolla el régimen de precios de transferencia.

Que el inciso d) del artículo 32-A de la mencionada ley señala que una transacción entre partes vinculadas es comparable con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad o, cuando existan tales diferencias, estas pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que dicho inciso agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; los términos contractuales; las circunstancias económicas o de mercado; y las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Que el inciso e) del artículo 32-A de la precitada ley dispone que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia serán determinados conforme a cualquiera de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, entre los cuales se encuentra el método del precio comparable no controlado, que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que según se aprecia de la normativa señalada, para establecer si el valor de una operación entre partes vinculadas se encuentra conforme al valor de una operación comparable realizada entre partes independientes, el método de precios de transferencia utilizado debe tener en consideración aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la operación analizada.

Que en el caso materia de análisis se aprecia que para hallar el valor de mercado de las operaciones observadas, tanto la recurrente como la Administración utilizaron el método del precio comparable no controlado, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiese pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que dado que las transacciones analizadas en autos consistieron en operaciones de compra y venta de divisas (operaciones spot) y operaciones forward de compra y venta en moneda extranjera (operaciones forward), en las que el tipo de cambio de la moneda tranzada fue el precio negociado entre la recurrente y su parte vinculada BNS, la aplicación del método del precio comparable no controlado implicaba en este caso la comparación de los tipos de cambio pactados con aquellos negociados entre terceros independientes, en condiciones iguales o similares, siendo que en el caso analizado esta información fue obtenida de la plataforma financiera Bloomberg.

Que al respecto, según dio cuenta la Administración¹⁷, en el mercado de divisas (o Forex¹⁸, por su denominación en inglés), es una convención o práctica habitual entre los participantes de dicho mercado que el tipo de cambio (que mide el valor de una moneda en términos de otra) sea expresado con 4 decimales en las distintas operaciones de compra o venta de divisas que se realizan, toda vez que la variación mínima que se puede observar en la cotización de un tipo de cambio es de 0,0001¹⁹.

Que asimismo, se ha dado cuenta que en el Perú, el Banco Central de Reserva (BCRP), a través de la Circular N° 010-2007-BCRP, emitida con el fin de mejorar la calidad de la información sobre las operaciones cambiarias del sistema financiero nacional, ha previsto que los tipos de cambio spot y los diferenciales de tasas utilizados para la obtención de los tipos de cambio forward tengan una expresión con 4 decimales.

Que además, la Administración constató que las plataformas Bloomberg y Thomson Reuters, que brindan información financiera en tiempo real sobre distintos indicadores financieros y que son ampliamente utilizadas por los agentes que interactúan en los mercados financieros (como bancos de inversión, fondos de inversión y brókeres de distintos países), utilizan 4 decimales para expresar los tipos de cambio de las monedas que se tranzan en el mercado de divisas.

Que así también, se observa que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° la Administración dejó constancia que durante la fiscalización de autos la recurrente informó los tipos de cambio forward pactados en las operaciones forward de compra y venta en moneda extranjera, así como los valores mínimo y máximo del rango de valores de mercado, los cuales fueron expresados con 4 decimales (fojas 14463, 14464 y 14471).

Que de lo expuesto se aprecia que en el mercado de divisas, donde se realizan las distintas operaciones de compra y venta de monedas, los tipos de cambio que utilizan los agentes que interactúan en dicho mercado son expresados con 4 decimales, siendo esta una convención o práctica del mercado que también es reconocida en el Perú (como se aprecia de la circular antes mencionada del BCRP) e, inclusive, fue tenida en cuenta por la recurrente en las operaciones forward observadas, así como para obtener los valores mínimo y máximo del rango de valores de mercado.

Que en ese sentido, la expresión de los tipos de cambio con 4 decimales es un elemento o circunstancia que refleja en mayor medida la realidad económica de las operaciones observadas, por lo que se encuentra conforme a las normas de precios de transferencia (en particular, el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta) que la Administración haya considerado dicha cantidad de decimales para analizar los tipos de cambio pactados en las operaciones spot y forward observadas y para establecer el rango de los valores de mercado comparables.

¹⁷ Con sustento en fuentes de información de acceso público relacionadas al funcionamiento de los mercados financieros, como Rankia (<https://www.rankia.com>), que según se da a conocer es una de las principales comunidades financieras de habla hispana, con presencia en 10 países, desde Europa a Latinoamérica. Asimismo, se consultó a literatura financiera, como la publicación «Wiley 11th Hour Guide for 2017 Level III CFA Exam», libro elaborado por analistas financieros certificados (CFA por sus siglas en inglés) para los profesionales que se preparan para rendir el examen del nivel III requerido para obtener la condición de CFA.

¹⁸ Foreign Currencies Exchange.

¹⁹ Esta mínima variación que se puede observar en la cotización de un tipo de cambio es denominada Pip (point in porcentaje o punto porcentual). Casi todos los pares de divisas tienen 4 decimales, por lo que la mínima variación para cualquier par seguirá siendo 0,0001, aunque en los pares de divisas en los que está presente el yen japonés la variación mínima es de 0,01, por lo que en este caso el tipo de cambio estará formado por solo 2 decimales. Información obtenida de: <https://www.rankia.com/blog/divisas-y-forex/1551328-concepto-pip-mercado-forex>.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que a lo anterior se debe agregar que no existe en la normativa tributaria peruana alguna disposición que señale en forma taxativa una cantidad específica de decimales con que deben expresarse los tipos de cambio de las transacciones entre partes vinculadas para efectos del análisis de precios de transferencia.

Que ahora bien, la recurrente no niega ni discute que el uso de un tipo de cambio con 4 decimales sea una convención o práctica habitual en el mercado de divisas, sino que argumenta que el análisis de las operaciones observadas debió hacerse con un tipo de cambio expresado con 2 decimales, debido a que esta era la información que permitía registrar el Formulario PDT 3560 para la presentación de la declaración jurada informativa de precios de transferencia.

Que al respecto, según el inciso g) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el ejercicio acotado, los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia debían presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que realizaran con partes vinculadas o con sujetos residentes en territorios o países de baja o nula imposición, en la forma, plazo y condiciones que estableciera la SUNAT.

Que asimismo, dicho inciso establecía que la documentación e información detallada por cada transacción, cuando corresponda, que respalde el cálculo de los precios de transferencia, la metodología utilizada y los criterios considerados por los contribuyentes que demuestren que las rentas, gastos, costos o pérdidas se han obtenido en concordancia con los precios o márgenes de utilidad que hubieran sido utilizados por partes independientes en transacciones comparables, debía ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, durante el plazo de prescripción. Para tal efecto, los contribuyentes debían contar con un estudio técnico que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

Que como se aprecia, a través de la mencionada declaración jurada informativa (que se presenta con el Formulario PDT 3560) los contribuyentes comunican a la Administración las transacciones realizadas con sus partes vinculadas, pero con ella no se efectúa la determinación de la obligación tributaria que se origina por la aplicación de las normas de precios de transferencia, ya que tal determinación se hace y se sustenta con la documentación e información que corresponda a cada una de las mencionadas transacciones y con la cual los contribuyentes deben demostrar que los precios o márgenes de utilidad de dichas transacciones son acordes con aquellos que resultan de transacciones comparables llevadas a cabo entre partes independientes.

Que en ese sentido, la forma en que los datos de las transacciones entre partes vinculadas sean registrados en el Formulario PDT 3560 para fines de la presentación de la declaración jurada informativa de precios de transferencia no se opone a que la determinación del Impuesto a la Renta tenga que hacerse considerando como valor de mercado para las aludidas transacciones los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 32 y el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se desestima lo alegado por la recurrente en este extremo.

Que la recurrente argumenta, además, que el registro de 2 decimales que permitía el Formulario PDT 3560 para las operaciones observadas se instituyó como un criterio de la Administración, el cual luego fue variado durante el procedimiento de fiscalización de autos, en el que dicha entidad asumió como un nuevo criterio el empleo de 4 decimales, por lo que esta duplicidad de criterio ameritaría la dispensa de la aplicación de intereses y sanciones, de acuerdo con el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario.

Que según el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario²⁰, no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones cuando la Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Que en la Resolución N° 12603-8-2011 se ha establecido que la «duplicidad de criterio» significa la doble opinión, parecer, dictamen o instrucción que tendría la Administración sobre la interpretación de una norma,

²⁰ Según texto único ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

siendo que tales expresiones aluden a pronunciamientos cambiantes de esta.

Que asimismo, en la Resolución N° 05427-1-2005 se ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario son aquéllos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal.

Que al respecto, cabe señalar que a través del Formulario PDT 3560 los contribuyentes presentan la declaración jurada informativa de precios de transferencia en la que comunican las transacciones que han realizado con sus partes vinculadas, no habiéndose establecido en dicho formulario alguna opinión, parecer, dictamen o instrucción de la Administración en relación con la interpretación o aplicación de las normas de precios de transferencia. Asimismo, cabe tener en cuenta el criterio establecido en la Resolución N° 14231-8-2013, según el cual este Tribunal ha señalado que los programas de declaración telemática (PDT) no constituyen propiamente un acto formal de la Administración.

Que en ese sentido, se desestima la duplicidad de criterio alegada por la recurrente, no siendo aplicable al presente caso lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario.

Que por otro lado, anteriormente se mencionó que durante la fiscalización la recurrente expuso a la Administración que resultaba apropiada la aplicación de la interpolación lineal como un ajuste de comparabilidad a fin de estimar de manera precisa los tipos de cambio forward mínimo y máximo que compondrían los rangos de valores de mercado para las operaciones forwards observadas (fojas 14447 a 14453).

Que según explicó la recurrente, citando literatura financiera, la interpolación lineal consiste en construir una función lineal que tenga como extremos a los nodos conocidos, por lo que dicho método resulta útil cuando se quiera determinar el valor de un punto interior a partir de dos puntos extremos de un intervalo (foja 14450).

Que en el Resultado del Requerimiento N° la Administración comunicó que consideraba razonable la aplicación de la interpolación lineal como un ajuste de comparabilidad para los fines señalados por la recurrente, pero hizo notar que para determinadas operaciones forwards observadas utilizaría la información de los puntos forward correspondientes a plazos de 120 a 150 días que no fueron considerados en el análisis propuesto por la recurrente (foja 14466 y vuelta).

Que al respecto, según dio cuenta la Administración (foja 15162), en el archivo Excel «Calculo Forward» presentado como sustento de la aplicación de la interpolación lineal, para las operaciones forward de compra en moneda extranjera identificadas con los números 580218, 580531 y 584521, pactadas con plazos de 141, 140 y 136 días, respectivamente, la recurrente utilizó puntos forward correspondientes a plazos de 90 a 180 días, siendo que de la misma base de datos utilizada por la recurrente (plataforma Bloomberg) la Administración pudo obtener información sobre puntos forward correspondientes a plazos de 120 a 150 días, los que utilizó para estimar los tipos de cambio forward mínimo y máximo para las operaciones señaladas.

Que de lo anotado se advierte que los puntos forward de los plazos utilizados por la Administración (120 a 150 días) fueron más cercanos a los plazos de las operaciones forward observadas (136, 140 y 141 días), en comparación con los puntos forward de los plazos que consideró la recurrente (90 a 180 días), por lo que para efectos del análisis de comparabilidad resulta correcto que aquellos plazos más similares que los escogidos por la recurrente fueran considerados para hallar el rango de valores de mercado de las precitadas operaciones, toda vez que el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece que la comparación de una transacción entre partes vinculadas debe hacerse con una transacción o transacciones realizadas entre partes independientes, en condiciones iguales (siendo este el escenario ideal) o condiciones similares (supuesto en el cual debe preferirse las transacciones más similares frente a otras menos similares).

Que en ese sentido, en este extremo examinado se aprecia que el análisis de comparabilidad llevado a cabo por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que se desestima los cuestionamientos de



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

la recurrente, no resultando aplicables, por consiguiente, las Resoluciones N° 11054-2-2014, 05608-1-2017 y 00652-3-2019, que resolvieron casos en los que sí se había apreciado que la Administración no hizo una debida comparación de operaciones iguales o similares para efectos de establecer correctamente el valor de mercado de las operaciones analizadas en dichos casos.

Que habiéndose desestimado los argumentos de la recurrente, corresponde mantener los ajustes de precios de transferencia efectuados a las operaciones spot y forward observadas y, en consecuencia, se confirma la apelada en este extremo.

3. Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado, por S/5 454 133,00

Que la recurrente sostiene la diferencia entre lo contabilizado como gasto y lo declarado en la planilla electrónica (PDT 601) está sustentada con la documentación presentada, esto es, con el cuadro «Conciliación del Balance de Comprobación y las casillas del PDT 601» y los 12 cuadros «Planilla de Remuneración del Empleado» de enero a diciembre de 2013, que contienen el resumen de los ingresos, descuentos y aportaciones correspondientes a los trabajadores, siendo que la Administración no valoró de manera conjunta y razonada la citada documentación, solicitándole determinados tipos de documentos cuya exigencia no tiene amparo legal.

Que la Administración señala que durante la fiscalización observó diferencias entre los montos contabilizados por bonos al personal y los montos consignados en la planilla electrónica, siendo que los cuadros presentados por la recurrente no demuestran la causalidad de los gastos contabilizados ni su pago a fin de establecer la procedencia de la deducción de dichos gastos para fines del Impuesto a la Renta.

Que según se observa del punto 15 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14785), la Administración formuló el reparo por «Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado», por S/5 454 133,00, de acuerdo con el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y punto 1 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° (fojas 14299 a 14302) la Administración comunicó un exceso del importe contabilizado como gasto en las Cuentas «BONOS E INCENTIVOS GERENCIALES SBP», «BONOS E INCENTIVOS GERENCIALES BNS», «BONOS E INCENTIVOS PIA», «BONOS E INCENTIVOS CAMPANAS COMERC IN», «BONOS E INCENTIVOS POR METAS», «BONOS E INCENTIVOS SEA Y PEHA», «OT REM GRATIFIC ESPECIAL» y «OT GTOS BENEFIC ESPECIALES SUJ RET», con relación a los importes declarados en la planilla electrónica (PDT 601) de enero a diciembre de 2013, por S/5 454 133,00, por lo que solicitó a la recurrente que presentara documentación como boletas de pago, medios de pago u otros que sustenten la fehaciencia y causalidad del gasto, así como su pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a fin de validar la deducción del gasto.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 14274 a 14278) la Administración dejó constancia que la recurrente presentó el cuadro Excel «Conciliación del Balance de Comprobación y las casillas del PDT 601», que relaciona las casillas de dicho PDT con las cuentas contables del gasto observado, y 12 cuadros «Planilla de Remuneraciones de Empleado», que contienen el resumen de los importes de ingresos, descuentos y aportaciones correspondientes a los trabajadores, no habiendo proporcionado la documentación solicitada que permitiera sustentar la fehaciencia y causalidad del gasto observado y su pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que reparó la deducción del mencionado gasto.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 14612 y 14613), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formule su descargo al reparo efectuado, dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente no señaló argumentos ni proporcionó documentación alguna para



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

desvirtuar la procedencia del reparo (foja 14610 y vuelta).

Que de lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar la procedencia de la deducción del gasto contabilizado por S/5 454 133,00 observado por la Administración.

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

Que el inciso l) del citado artículo 37 señala que 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. Agrega que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que en la Resolución N° 04831-9-2012, entre otras, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que de autos se aprecia que durante la fiscalización la recurrente explicó que entre los montos contabilizados en las cuentas de gastos de personal anteriormente señaladas y los montos declarados en la planilla electrónica (PDT 601) existía una diferencia de S/3 189 071,00 (fojas 13864 a 13870), lo cual explicó gráficamente con el cuadro Excel «Conciliación del Balance de Comprobación y las casillas del PDT 601» (foja 12377). Sobre la mencionada diferencia, la recurrente señaló que hizo una adición en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por un monto mayor que ascendió a S/6 422 485,00 (foja 13866/vuelta).

Que consta en el punto 1 del Requerimiento N° _____ que la Administración verificó la existencia de la anotada adición en la declaración jurada, pero advirtió también que la recurrente efectuó una deducción en la declaración jurada vinculada con las cuentas de gastos de personal antes señaladas por S/8 687 547,00, hecho que no es materia de discusión, con lo cual se estableció que el exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto de los montos declarados en la planilla electrónica (PDT 601) ascendía a S/5 454 133,00, importe cuya falta de sustento documentario es materia del reparo controvertido en autos.

Que la recurrente presentó como sustento del mencionado importe el ya comentado cuadro Excel «Conciliación del Balance de Comprobación y las casillas del PDT 601» (foja 12377) y 12 cuadros «Planilla de Remuneraciones de Empleado», estos últimos que contienen los resúmenes mensuales de los importes de ingresos, descuentos y aportaciones correspondientes a los trabajadores (fojas 12365 a 12376).

Que cabe indicar que la referida documentación fue analizada por la Administración a fin de apreciar la relación de los montos contabilizados en las cuentas de gastos de personal antes citadas con la adición y deducción efectuadas por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y con lo cual se estableció el exceso del importe contabilizado en las precitadas cuentas de gastos de personal por S/5 454 133,00.

Que en ese sentido, se establece que la documentación presentada por la recurrente no sustenta el precitado importe contabilizado en las cuentas de gastos de personal que observó la Administración, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre los argumentos de la recurrente, cabe señalar que fue a partir de la revisión y análisis de la documentación que ella presentó que la Administración estableció el importe del exceso contabilizado como gasto con relación a lo declarado en la planilla electrónica (PDT 601), por lo que no resulta atendible la falta



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

de valoración conjunta y razonada de dicha documentación que cuestiona la recurrente.

Que la documentación solicitada en la fiscalización con relación al importe observado, como boletas de pago, medios de pago, entre otros que sustenten la causalidad, así como el pago dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, obedeció a que el importe observado estuvo contabilizado en cuentas de gastos de personal, por lo que a fin de aceptar su deducción para fines tributarios tenía que verificarse, entre otros aspectos, lo dispuesto por el primer párrafo y el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosados, que regulan lo atinente al principio de causalidad de los gastos y el requisito del pago para los gastos incurridos en favor del personal, por lo que carece de sustento lo alegado en el sentido que lo solicitado no tiene amparo legal.

4. Gastos por concepto de «Gratificaciones Extraordinarias» por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/457 801,00

Que la recurrente sostiene que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a 7 trabajadores cumplen el criterio de generalidad, como se demuestra con la diversa documentación presentada, la que evidencia los criterios utilizados para determinar a los beneficiarios y los importes otorgados, siendo que dicha documentación no fue valorada de forma conjunta y razonada por la Administración, a pesar de que fue similar para sustentar los pagos efectuados a 16 trabajadores observados inicialmente.

Que la Administración señala que durante la fiscalización la recurrente entregó documentación que muestra que tiene una política de entrega de bonificaciones extraordinarias por distintos conceptos, como bono de ingreso, bono por asignación, bono por plaza especial, bono por reconocimiento, bono por instalación, bono por traslado, bono por retención, premio por reconocimiento y premio por campaña, habiendo establecido un procedimiento para el requerimiento, análisis, validación y pago de dichas bonificaciones; sin embargo, de la revisión a las cartas, liquidaciones de beneficios sociales, cheques y correos electrónicos presentados no se pudo verificar qué tipo de bonificación extraordinaria se entregó a 7 trabajadores y si se siguió el procedimiento establecido para su otorgamiento, con lo cual no se pudo demostrar el cumplimiento del criterio de generalidad para la deducción del gasto.

Que según se observa del punto 16 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14785), la Administración formuló el reparo por «Gastos por concepto de «Gratificaciones Extraordinarias» por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad», por S/457 801,00, de acuerdo con el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y punto 2 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 14297/vuelta a 14299) la Administración comunicó que respecto de los gastos por bonificaciones extraordinarias durante la fiscalización la recurrente presentó los documentos «Directiva de procesos - RRHH2008 - Otorgamiento de Gratificaciones Extraordinarias Scotiabank» y «Normativa - RRHH - Compensaciones - M04-2009/123 - Asignación de Gratificaciones Extraordinarias», los cuales aluden al otorgamiento de diversos tipos de gratificaciones extraordinarias, como bono de ingreso, bono por retención, bono de asignación, bono por plaza especial, bono por campaña y premio por renacimiento, definiéndose cada uno de ellos; asimismo, se observó que por algunas bonificaciones extraordinarias, entre ellas, las que son materia de reparo, no se presentó documentación adicional o solo se tenía copias de liquidaciones de beneficios sociales y cheques, con lo cual no se pudo verificar el tipo de gratificación extraordinaria entregada y si se cumplió los requisitos previstos para su otorgamiento, por lo que no estaba acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad para aceptar la deducción del gasto.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 14268/vuelta a 14274/vuelta) la Administración dejó constancia que la recurrente presentó documentación adicional, la cual sustentaba el criterio de generalidad de algunas gratificaciones extraordinarias observadas, pero en cuanto a las gratificaciones que son materia de reparo mencionó que solo se presentó boletas de pago y liquidaciones de beneficios sociales, de las cuales no se podía verificar el tipo de gratificación extraordinaria entregada y si se cumplió los requisitos previstos para su otorgamiento, con lo cual no se tenía por acreditado el criterio de generalidad.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 14612 y 14613), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que desvirtúe el reparo al gasto por entregas de bonificaciones extraordinarias que no cumplieran el criterio de generalidad.

Que en el resultado del precitado requerimiento (fojas 14603/vuelta a 14610/vuelta) la Administración dejó constancia que la recurrente proporcionó documentación adicional que sustentaba la generalidad de algunos gastos observados, pero en cuanto a las gratificaciones extraordinarias materia de reparo reiteró que la documentación presentada no permitía verificar el tipo de gratificación entregada y si cumplía los requisitos para su otorgamiento, por lo que no se tuvo por sustentado el criterio de generalidad para aceptar la deducción del gasto materia de reparo.

Que de lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si las gratificaciones extraordinarias por S/457 801,00 cumplen el criterio de generalidad observado por la Administración.

Que según el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del referido artículo 37, modificado por la Ley N° 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) del anotado artículo, entre otros.

Que en las Resoluciones N° 10167-2-2007 y 08637-1-2012, entre otras, este Tribunal ha señalado que el inciso I) 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 según el criterio establecido en las Resoluciones N° 01752-1-2006, 08531-4-2016 y 05570-2-2021, entre otras, 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 son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica.

Que en las Resoluciones N° 03716-4-2017, 04796-1-2019 y 01887-9-2020, entre otras, se ha destacado que el término «con carácter general» antes mencionado hace alusión a que los desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general benefician a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

Que de autos se aprecia que durante la fiscalización la recurrente explicó que en el ejercicio 2013 otorgó diversos tipos de gratificaciones extraordinarias, que según su política «Otorgamiento de Gratificaciones Extraordinarias Scotiabank» consistieron en «gratificación extraordinaria», «bono de ingreso», «bono de retención», «bono por traslado» y «premio por campaña», las cuales consideró deducibles al amparo del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que cumplieron, entre otros, el criterio de generalidad, por encontrarse dirigidas al mismo grupo de trabajadores (fojas 14212 a 14215).



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que al respecto, la recurrente presentó los documentos «Directiva de procesos - RRHH2008 - Otorgamiento de Gratificaciones Extraordinarias Scotiabank» y «Normativa - RRHH - Compensaciones - M04-2009/123 - Asignación de Gratificaciones Extraordinarias» (fojas 2499 a 2508), en los cuales se regula la política de la recurrente para el otorgamiento de gratificaciones extraordinarias a sus trabajadores, señalándose que dichas gratificaciones son sumas de dinero cuya entrega obedece a un evento extraordinario y no guardan relación con el trabajo, pero que se entregan con criterios objetivos de generalidad, siendo estas las siguientes: «bono de ingreso», «bono por asignación», «bono por plaza especial», «bono por reconocimiento», «bono por instalación», «bono por traslado», «bono por retención», «premio por reconocimiento» y «premio por campaña». Asimismo, en los documentos mencionados se estableció el procedimiento para el requerimiento, análisis, validación y pago de las aludidas gratificaciones extraordinarias.

Que ahora bien, el gasto materia de reparo corresponde a las gratificaciones extraordinarias que otorgó la recurrente a 7 de sus trabajadores por un total de S/457 801,00, respecto de las cuales proporcionó la documentación que se señala a continuación, según se dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° (fojas 14604 y 14605):

Periodo	Núm. Doc. Declarante	Importe S/	Documentación presentada	Fojas
2013-07	7766172	121 975,00	- «Liquidación de Beneficios Sociales - Julio 2013» de 5 de julio de 2013, en el que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» por S/81 317,00. - Correo electrónico de 3 de julio de 2013 en el que se indica «incluir 1.5 sueldo más en grati extraordinaria y con eso queda». Además, se consignó a manuscrito «81,317 + 40,658 = 121,975».	13737 y 13738
2013-02	40957827	12 000,00	- «Liquidación de Beneficios Sociales - Febrero 2013» de 22 de febrero de 2013, en el que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» por S/12 000,00. - Cheque N° 06253026 de 19 de febrero de 2013. - Correo electrónico en el que se indica «incluir 2.5 sueldos» y el apunte «Gratificación extraordinaria: 2.5 x S/ 4,800 = S/ 12,000.».	13716, 13718 y 13719
2013-04	9343250	35 000,00	- «Liquidación de Beneficios Sociales - Abril 2013» de 16 de abril de 2013, en el que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» de S/35 000,00. - Cheque N° 06292356 de 3 de abril de 2013.	2884 y vuelta
2013-10	7198241	43 500,00	- «Liquidación de Beneficios Sociales - Octubre 2013» de 31 de octubre de 2013, en el que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» de S/43 500,00. - Cheque N° 06519747 de 23 de octubre de 2013.	2729 y 2730
2013-06	7994688	26 108,00	- «Liquidación de Insolutas - Junio 2013» de 1 de junio de 2013, en el que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» de S/26 107,68. - Cheque N° 06381426 con la firma del trabajador de 13 de junio de 2013.	11891 y 11892
2013-01	9752633	167 738,00	- Carta de 7 de enero de 2013 enviada por Rina Alarcón (Vice-Presidente de Recursos Humanos) a Luis Felipe Flores Arbocco (Tesorero y Mercado de Capitales), por la que se le comunica que recibirá S/167 738,00 como «Gratificación Extraordinaria». Asimismo, se indica que «Este reconocimiento refleja tu contribución al sobrecumplimiento de las metas de tu unidad en el periodo 2012».	13740
2013-04	9533183	51 480,00	- Boleta de pago de 30 de abril de 2013, en la que figura, entre otros, el concepto «Gratificación Extraordinaria» por S/51 480,00.	11876
Reparo S/		457 801,00		

Que de la revisión a la documentación reseñada en el cuadro precedente se aprecia que consiste esencialmente en liquidaciones de beneficios sociales, correos electrónicos, cheques, una carta y una boleta de pago, cuyo contenido solo da cuenta de sumas liquidadas por gratificación extraordinaria, de los pagos realizados con cheques y comunicaciones sobre la realización de los pagos, pero no especifica el tipo de gratificación extraordinaria otorgada según la política implementada por la recurrente y que se encuentra plasmada en los precitados documentos «Directiva de procesos - RRHH2008 - Otorgamiento de Gratificaciones Extraordinarias Scotiabank» y «Normativa - RRHH - Compensaciones - M04-2009/123 - Asignación de Gratificaciones Extraordinarias», del mismo modo que no se puede comprobar si los pagos efectuados cumplieron las condiciones para su otorgamiento según lo previsto en los aludidos documentos y, por consiguiente, evaluar si el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias se dio con carácter general a todos los trabajadores que se encontraban en condiciones comunes.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que de lo expuesto se establece que la documentación presentada no acredita el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto incurrido por concepto de gratificaciones extraordinarias por S/457 801,00, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo alegado por la recurrente, de lo actuado en la fiscalización se constata que la Administración dio cuenta de toda la documentación presentada por la recurrente respecto de cada gratificación extraordinaria observada y efectuó un análisis conjunto y razonado con los precitados documentos «Directiva de procesos - RRHH2008 - Otorgamiento de Gratificaciones Extraordinarias Scotiabank» y «Normativa - RRHH - Compensaciones - M04-2009/123 - Asignación de Gratificaciones Extraordinarias» a fin de apreciar si dichas gratificaciones cumplieron el criterio de generalidad, tal es así que se aprecia que en el curso de la fiscalización la Administración pudo comprobar que respecto de algunos pagos que se observaron inicialmente la documentación proporcionada evidenciaba que estos pagos correspondieron a algunos tipos de gratificación extraordinaria que estaban plasmados en la política de la recurrente, motivo por el cual no fueron materia de reparo.

5. Gastos por concepto de «Indemnización por vacaciones no gozadas», por los que no sustentó su devengo en el ejercicio 2013, por S/793 451,00

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización presentó los medios probatorios que acreditan que los gastos por indemnización vacacional se devengaron en el ejercicio 2013 y, por ende, son deducibles en el mencionado ejercicio, de conformidad con el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la Administración señala que respecto del gasto observado por indemnización por vacaciones no gozadas la recurrente presentó una hoja Excel y copias de liquidaciones de beneficios sociales, boletas de pago, cheques y reportes de vacaciones de solo 5 trabajadores, de cuya evaluación estableció que no acreditaba que el gasto observado se devengó en el ejercicio 2013 y, por ende, su deducción en tal ejercicio.

Que según se observa del punto 17 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14785), la Administración formuló el reparo por «Gastos por concepto de "Indemnización por vacaciones no gozadas", por los que no sustentó su devengo en el ejercicio 2013», por S/793 451,00, de acuerdo con el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° y punto 3 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N° (fojas 14296/vuelta a 14297/vuelta) la Administración comunicó a la recurrente que respecto del gasto «Indemnización por vacaciones no gozadas», declarado en la casilla 504 de la planilla electrónica (PDT 601) y registrado en las Cuentas **BONOS E INCENTIVOS POR METAS y OT GTOS BENEFIC ESPECIALES NO SUJ**, por un total de S/797 007,00, la documentación presentada en el curso de la fiscalización sustentaba un gasto por indemnización de vacaciones no gozadas devengado en 2013 que fue otorgado en favor de 2 trabajadores por S/3 556,46, quedando pendiente el sustento del devengo del gasto por S/793 450,54.

Que en el resultado del requerimiento (fojas 14266 a 14268/vuelta) la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó documentación adicional que sustentara que el gasto contabilizado por indemnización de vacaciones no gozadas por S/793 450,54 hubiese devengado en el ejercicio 2013, por lo que reparó su deducción en la determinación de Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Que mediante el Requerimiento N° (fojas 14612 y 14613), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que formule su descargo al reparo efectuado, dejándose constancia en el resultado de dicho requerimiento que la recurrente no señaló argumentos ni proporcionó documentación alguna para desvirtuar la procedencia del reparo (foja 14602 y 14603/vuelta).

Que de lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si el gasto contabilizado por indemnización de vacaciones no gozadas por S/793 450,54 se devengó en el ejercicio 2013.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306, vigente en el ejercicio acotado, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Asimismo, dicho artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, señala que la regla anterior será de aplicación para la imputación de los gastos.

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

Que respecto de la indemnización por vacaciones no gozadas, el inciso c) del artículo 23 del Decreto Legislativo N° 713²¹ establece que los trabajadores, en caso de no disfrutar del descanso vacacional dentro del año siguiente a aquél en el que adquieren el derecho, percibirán, entre otros, una indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso. Esta indemnización no está sujeta a pago o retención de ninguna aportación, contribución o tributo. El monto de la remuneración indicada será el que se encuentre percibiendo el trabajador en la oportunidad en que se efectúe el pago.

Que de autos se aprecia que durante la fiscalización se solicitó a la recurrente que acreditara que el gasto contabilizado por concepto de «Indemnización por vacaciones no gozadas» de S/797 007,00 se devengó en el ejercicio 2013.

Que la recurrente presentó la impresión de una hoja de cálculo en Excel denominada «INDEM. X VACACIONES» (fojas 2496 a 2498) con una lista de todos los trabajadores que habrían percibido la indemnización por vacaciones no gozadas y generaron el gasto observado. Al respecto, cabe señalar que el referido documento no aporta información con relación a cuándo los trabajadores habrían adquirido el derecho a percibir la indemnización equivalente a una remuneración por no haber disfrutado del descanso vacacional y, por ende, no se puede establecer el periodo en que se habría devengado el gasto. Cabe anotar, además, que el documento en cuestión muestra que algunos trabajadores habrían cesado en los años 2011 y 2012, por lo que en el ejercicio 2013 no habrían adquirido el derecho a una indemnización por vacaciones no gozadas y, por ende, no se habría devengado el gasto en dicho periodo.

Que también fueron presentadas copias de liquidaciones de beneficios sociales, boletas de pago, cheques y reportes de vacaciones de una muestra de 5 trabajadores (fojas 2469 a 2495), de cuya revisión se aprecia que solo a 2 de estos trabajadores les correspondió una indemnización por vacaciones no gozadas por un total de S/3 556,46, motivo por el cual este gasto no fue materia de reparo por la Administración.

Que respecto de los demás trabajadores, la recurrente no aportó otra documentación que demuestre que el gasto contabilizado por vacaciones no gozadas por S/793 450,54 se devengó en el ejercicio 2013, por lo que resulta correcto su desconocimiento en la determinación del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio. En consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

6. **Gastos por concepto de «Incentivos por Cese al Trabajador», por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/4 086 904,00**
7. **Gastos por concepto de «Sumas Otorgadas a Título de Gracia» por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad, por S/2 350 250,00**

Que la recurrente sostiene que tiene por política entregar de forma conjunta un incentivo para la constitución de nueva empresa y una gratificación extraordinaria a título de gracia a aquellos trabajadores con los que negoció la terminación de su vínculo laboral debido a su no adecuación al puesto de trabajo, por lo que los pagos efectuados a los trabajadores cesados en atención a la mencionada política cumplen el criterio de generalidad.

²¹ Decreto legislativo que consolida la legislación sobre descansos remunerados de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que anota, sin embargo, que 6 trabajadores recibieron solo una de las referidas sumas dinerarias debido a que su desvinculación laboral no se dio en el marco de la política, sino que obedeció a la comisión de faltas graves. Asimismo, 2 trabajadores renunciaron de forma voluntaria y recibieron solo una gratificación extraordinaria a título de gracia en reconocimiento a los excelentes servicios brindados, por lo que estos casos tampoco estuvieron comprendidos en la política.

Que alega, en ese sentido, que no cabe que sobre la base de los casos antes citados la Administración concluya que la totalidad de los pagos por incentivo para la constitución de nueva empresa y gratificación extraordinaria a título de gracia no cumplieron el criterio de generalidad. Destaca, además, que reconoció vía adición a la base imponible del Impuesto a la Renta los gastos vinculados a los pagos efectuados a los 8 trabajadores mencionados que a juicio de la Administración no cumplieron el criterio de generalidad.

Que por su parte, la Administración señala que según la política plasmada en el documento «Normativa interna para el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (por constitución de nueva empresa) y entrega de gratificación extraordinaria (suma a título de gracia a favor de trabajadores)», la recurrente efectúa pagos por los conceptos indicados en favor de sus trabajadores al término del vínculo laboral, el primero de los cuales requiere una solicitud previa del trabajador y si es aceptada se suscribe un convenio de mutuo acuerdo, mientras que el segundo es entregado por decisión exclusiva de la recurrente y a manera de reconocimiento al trabajador.

Que indica que en el caso del incentivo por cese del trabajador, si bien en la fiscalización se observó que los trabajadores con DNI N° y suscribieron un convenio de mutuo acuerdo y no recibieron el incentivo, se constata que estos no formaron parte de la política, por lo que no debía tenerse en cuenta estos casos para analizar si el incentivo cumple el criterio de generalidad. Sin embargo, se verificó que los trabajadores con DNI y recibieron el incentivo, sin haber presentado documentación que evidencie que dichos trabajadores estaban bajo los alcances de la política, por lo que al no haberse demostrado que el incentivo fue otorgado a todos los trabajadores en condiciones comunes, tal incentivo no cumple el criterio de generalidad.

Que refiere que en el caso de la gratificación extraordinaria a título de gracia, se verificó que los trabajadores con DNI N° y suscribieron un convenio de mutuo acuerdo pero no recibieron dicha gratificación, siendo que si bien la recurrente adujo que ello se debió a que los trabajadores habrían cometido falta grave, tal situación no fue acreditada documentariamente. Asimismo, se verificó la entrega de la gratificación a otros dos trabajadores, respecto de los cuales no se presentó documentación que evidencie que estaban bajo los alcances de la política. En tal sentido, al no haberse demostrado que la aludida gratificación fue otorgada a todos los trabajadores en condiciones comunes, no se cumple el criterio de generalidad.

Que según se aprecia de los puntos 18 y 19 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14785), la Administración formuló los reparos por «Gastos por concepto de "Incentivos por Cese al Trabajador", por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad», por S/4 086 904,00, y «Gastos por concepto de "Sumas Otorgadas a Título de Gracia" por los que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad», por S/2 350 250,00, de acuerdo con los puntos 4 y 5 del Resultado del Requerimiento N° y puntos 4 y 5 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante los puntos 4 y 5 del Requerimiento N° (fojas 14288 a 14296/vuelta) se solicitó a la recurrente proporcionar documentación que demuestre el cumplimiento del criterio de generalidad de los gastos materia de reparo contabilizados por incentivos por cese al trabajador y sumas otorgadas a título de gracia, declarados en las casillas 906 y 1001 de la planilla electrónica (PDT 601), respectivamente. Asimismo, dicha documentación fue solicitada con ocasión del Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (fojas 14612 y 14613).

Que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 14583/vuelta a 14602) se dejó constancia de las respuestas y documentación proporcionadas por la recurrente, de cuya evaluación la Administración señaló que según el documento «Normativa interna para el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (por



N° 05088-1-2023

constitución de nueva empresa) y entrega de gratificación extraordinaria (suma a título de gracia a favor de trabajadores)», la recurrente tiene por política el otorgamiento de un incentivo por cese del trabajador que de forma voluntaria y a través de la suscripción de un convenio de mutuo acuerdo opte por extinguir su vínculo laboral, así como el otorgamiento al trabajador de una suma a título de gracia al momento de la extinción del vínculo laboral o de manera posterior y cuya decisión de otorgarla es exclusiva de la recurrente. Asimismo, indicó que de la revisión a los convenios de mutuo acuerdo, liquidaciones de beneficios sociales, certificados de retenciones sobre rentas de quinta categoría y cheques entregados a los trabajadores, verificó que en el caso del incentivo por cese, dos trabajadores (con DNI N° [REDACTED] y [REDACTED]) no lo recibieron, a pesar que suscribieron el convenio de mutuo acuerdo, mientras que respecto de otros dos trabajadores (con DNI N° [REDACTED] y [REDACTED]) no se presentó documentación, como el convenio de mutuo acuerdo, que acredite el motivo por el cual recibieron el incentivo. Por su parte, en el caso de la suma a título de gracia, la Administración señaló que cuatro trabajadores (con DNI N° [REDACTED] y [REDACTED]) suscribieron el convenio de mutuo acuerdo, pero no recibieron la suma a título de gracia, mientras que por otros dos trabajadores (con DNI N° [REDACTED] y [REDACTED]) no se presentó documentación, como el convenio de mutuo acuerdo, que acredite el motivo por el cual recibieron la aludida suma. Por tales motivos, la Administración estableció que no estaba acreditado que los pagos por incentivos por cese del trabajador y sumas a título de gracia se hubiesen otorgado a todos los trabajadores que estaban bajo los alcances de la política implementada por la recurrente y, por ende, no cumplieron el criterio de generalidad, por lo que reparó el gasto deducido por los mencionados conceptos.

Que la controversia en este extremo consiste en determinar si los gastos deducidos por concepto de incentivos por cese al trabajador (reparo por S/4 086 904,00) y sumas a título de gracia (reparo por S/2 350 250,00) cumplen el criterio de generalidad observado por la Administración. Para tal efecto, se analizará los medios probatorios presentados por la recurrente, teniendo en cuenta el marco normativo y jurisprudencial señalado en el punto 4 precedente de la presente resolución.

Incentivos por cese

Que en el documento «Normativa interna para el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (por constitución de nueva empresa) y entrega de gratificación extraordinaria (suma a título de gracia a favor de trabajadores)», perteneciente a la unidad de Relaciones Humanas de la recurrente y revisado por su Unidad de Soporte a Procesos (fojas 2463 a 2467), se indica que su objetivo es establecer los lineamientos y políticas generales para regular el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (para la constitución de nueva empresa) y/o la entrega de una gratificación extraordinaria a título de gracia a favor de los trabajadores de la recurrente.

Que el documento citado define al referido desembolso por cese como un incentivo o ayuda que fomenta la constitución de nuevas empresas en caso los trabajadores de la recurrente opten por extinguir su vínculo laboral de forma voluntaria. Asimismo, como procedimiento para el otorgamiento se señala que el trabajador debe comunicar a la recurrente su decisión e interés en participar en el programa de incentivos para el retiro a efecto de propiciar la creación de empresas que generan empleo; de haber acuerdo entre las partes, ambas suscribirán un convenio de mutuo acuerdo a fin de dar término a la relación laboral del trabajador y hacer efectivo el plan de incentivos; mediante dicho convenio, ambas partes establecen la fecha de extinción de la relación laboral y el importe a otorgar por concepto de incentivo por el cese del trabajador (por constitución de nueva empresa).

Que se tiene también la relación denominada «Muestra de cesados» con el detalle de distintos trabajadores y los tipos de ingresos que percibieron en el ejercicio 2013 (fojas 2926 a 2929); la relación de trabajadores que percibieron el incentivo por cese (foja 2468); y copias de convenios de mutuo acuerdo, liquidaciones de beneficios sociales, certificados de retenciones sobre rentas de quinta categoría y cheques emitidos a trabajadores (fojas 2677 a 2925), de cuya revisión se aprecia que 59 trabajadores recibieron el incentivo por cese.

Que según se mencionó, la Administración observó que los trabajadores con DNI N° _____ y no recibieron el incentivo por cese, a pesar de que terminaron su vínculo laboral con la suscripción de un convenio de mutuo acuerdo; además, observó que respecto de los trabajadores con DNI N° _____ y



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

no se presentó documentación que demuestre que el incentivo por cese que recibieron se enmarcó en la política establecida por la recurrente.

Que sobre los trabajadores con DNI N° y que no recibieron el incentivo por cese, en la resolución apelada la Administración señaló que de los convenios de mutuo acuerdo suscritos se apreciaba que la desvinculación de estos trabajadores no estuvo bajo los alcances de la política establecida por la recurrente y, por consiguiente, no correspondía que estos casos sean considerados para evaluar el cumplimiento del criterio de generalidad del incentivo por cese (foja 15170 y vuelta). Como se advierte, la referida observación que se hizo en la fiscalización fue levantada en la instancia de reclamación, por lo que carece de relevancia que esta instancia emita pronunciamiento sobre el particular.

Que en el caso de los trabajadores con DNI N° y que recibieron el incentivo por cese, esta instancia constata que no obra en autos documentación alguna de la que se pueda apreciar que los pagos efectuados cumplieron las condiciones para su otorgamiento según lo previsto en la política establecida por la recurrente y, por consiguiente, evaluar si el incentivo por cese se dio con carácter general a todos los trabajadores que se encontraban en condiciones comunes, debiendo anotarse que la recurrente no ha señalado argumentos ni ofrecido medios probatorios en el presente procedimiento para desvirtuar esta observación de la Administración.

Que en ese sentido, se concluye que no está acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto incurrido por concepto de incentivos por cese por S/4 086 904,00, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Sumas a título de gracia

Que según la política establecida en el precitado documento «Normativa interna para el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (por constitución de nueva empresa) y entrega de gratificación extraordinaria (suma a título de gracia a favor de trabajadores)», la gratificación extraordinaria a título de gracia es definida como una suma de dinero que entrega la recurrente al trabajador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, y puede darse al momento en que se extingue el vínculo laboral o posteriormente. Añade que dicha gratificación se otorga por única vez a manera de reconocimiento al trabajador. Además, se precisa que la recurrente evaluará, caso por caso, en consideración a los servicios prestados por los trabajadores, la posibilidad de entregar la aludida gratificación.

Que se tiene en autos la relación denominada «Muestra de cesados» con el detalle de distintos trabajadores y los tipos de ingresos que percibieron en el ejercicio 2013 (fojas 2926 a 2929); la relación de trabajadores que percibieron la suma a título de gracia (foja 2444); y copias de convenios de mutuo acuerdo, liquidaciones de beneficios sociales, certificados de retenciones sobre rentas de quinta categoría y cheques emitidos a trabajadores (fojas 2677 a 2925), de cuya revisión se aprecia que 55 trabajadores recibieron la suma a título de gracia.

Que como se indicó previamente, la Administración observó que los trabajadores con DNI N° y no recibieron la suma a título de gracia, a pesar de que terminaron su vínculo laboral con la suscripción de un convenio de mutuo acuerdo; además, observó que respecto de los trabajadores con DNI N° y no se presentó documentación que demuestre que la suma a título de gracia que recibieron se enmarcó en la política establecida por la recurrente.

Que en cuanto a los trabajadores con DNI N° y cabe indicar que durante la fiscalización, en respuesta al Requerimiento N° la recurrente precisó que las sumas a título de gracia establecidas en su política de incentivos estuvieron dirigidas a los colaboradores que habían suscrito convenios de mutuo acuerdo, sin hacer excepción alguna (foja 13851). No obstante, en las respuestas brindadas a los Requerimientos N° y la recurrente señaló que los cuatro trabajadores mencionados no recibieron las sumas a título de gracia debido a que no pertenecieron a la aplicación de la política anteriormente referida, toda vez que habían cometido faltas graves (fojas 14205 a 14208, 14542 y 14543).



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que cabe señalar que en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____ se dejó constancia que la recurrente exhibió pero no reveló el contenido de los Informes SBP N° SI-I-163/2012 - Investigación Especial y SBP N° SI-I-016/2013 - Investigación Especial, con lo cual no se pudo constatar la presunta comisión de las faltas graves que la recurrente atribuyó a los trabajadores con DNI N° _____ y _____ y que habría ameritado su exclusión de la política implementada para el otorgamiento de las sumas a título de gracia.

Que asimismo, la recurrente presentó en el curso de la fiscalización una carta fechada el 4 de diciembre de 2018 dirigida a la Administración en la que volvió a señalar que los cuatro trabajadores antes mencionados habían cometido faltas graves y por tal razón no se les aplicó la política para el otorgamiento de las sumas a título de gracia (fojas 14502 y 14503). Al respecto, la carta mencionada no precisa cuáles fueron las faltas graves atribuidas a los trabajadores y no está acompañada de otra documentación que respalde su contenido, lo que se hace necesario, ya que la aludida carta fue elaborada durante la fiscalización para la Administración y por sí sola no causa convicción acerca de la ocurrencia de los hechos que menciona.

Que de lo señalado se establece que no están acreditadas las razones por las cuales los trabajadores con DNI N° _____ y _____ no recibieron las sumas a título de gracia establecidas en la política establecida por la recurrente.

Que por otra parte, en el caso de los trabajadores con DNI N° _____ y _____ que recibieron las sumas a título de gracia, esta instancia constata que no obra en autos documentación alguna de la que se pueda apreciar que los pagos efectuados cumplieron las condiciones para su otorgamiento según lo previsto en la política establecida por la recurrente y, por consiguiente, evaluar si las sumas a título de gracia se dieron con carácter general a todos los trabajadores que se encontraban en condiciones comunes, debiendo anotarse que la recurrente no ha señalado argumentos ni ofrecido medios probatorios en el presente procedimiento para desvirtuar esta observación de la Administración.

Que en atención a lo expuesto, se concluye que no está acreditado el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto incurrido por concepto de sumas a título de gracia por S/2 350 250,00, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre lo alegado por la recurrente en el sentido que el cuestionamiento al cumplimiento del criterio de generalidad no puede suponer el desconocimiento del íntegro del gasto, sino solo del importe vinculado a los casos en que se haya verificado el distanciamiento de la regla general, más aún cuando reconoció vía adición a la base imponible del Impuesto a la Renta los gastos referidos a los pagos efectuados a los trabajadores que a juicio de la Administración no cumplieron el criterio de generalidad, cabe señalar que los reparos materia de análisis se circunscriben al hecho que los gastos incurridos por concepto de incentivos por cese y sumas a título de gracia no cumplieron el criterio de generalidad y, por consiguiente, tales gastos no cumplieron con los requisitos legales para su deducibilidad en la determinación del Impuesto a la Renta, lo cual no se ve enervado porque la recurrente hubiese incorporado vía adición a la base imponible del impuesto únicamente los importes vinculados a los casos de las personas respecto de los cuales se verificó que los gastos reparados no cumplían el criterio de generalidad²².

8. Gastos contabilizados en la cuenta « _____ Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia, por S/363 107,00

Que la recurrente sostiene que presentó documentación que acredita la efectiva realización de los servicios de asesoría legal brindados por _____ y _____ por lo que el reparo carece de sustento. Asimismo, cuestiona que la resolución apelada haya señalado cierto tipo de documentos para acreditar la fehaciencia de las operaciones, pues la exigencia de ellos no tiene amparo legal. Además, considera que la Administración tenía la carga de la prueba para desvirtuar el valor probatorio de la documentación presentada.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la fehaciencia de gastos vinculados con facturas

²² En un sentido similar se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 09520-3-2012.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

emitidas por los estudios jurídicos

toda vez que los comprobantes de pago no bastan para acreditar la realización de las operaciones, los contratos solo evidencian un acuerdo de voluntades entre los contratantes, mientras que los reportes de la página web del Poder Judicial y algunas piezas procesales de expedientes judiciales solo demuestran la existencia de procesos judiciales, pero no demuestran la intervención de los precitados estudios en la realización de algún patrocinio legal en favor de la recurrente, siendo que las cartas que dan cuenta de los servicios prestados solo son declaraciones de parte de los estudios jurídicos que no están respaldadas en otros documentos que demuestran la efectiva prestación de los servicios.

Que según se observa del punto 15 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14784), la Administración formuló el reparo por «Gastos contabilizados en la cuenta Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia», por S/363 107,00, de acuerdo con el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° y punto 9 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la fehaciencia de los gastos materia de reparo registrados en la Cuenta (fojas 14438 y 14439). Luego, en el resultado del requerimiento, la Administración dejó constancia de la documentación presentada y de su evaluación estableció que no estaba acreditada la fehaciencia de las operaciones que ampararon los gastos observados (fojas 14396 a 14404).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que desvirtuara la observación a la fehaciencia de los gastos materia de reparo (fojas 14612 y 14613). Consta en el punto 9 del resultado del precitado requerimiento que la Administración mantuvo el reparo, al tenerlo por no desvirtuado (fojas 14580 y 14581).

Que es materia de controversia determinar si se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a los gastos reparados que fueron contabilizados en la Cuenta para lo cual corresponde analizar los medios probatorios presentados por la recurrente.

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

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

Que este mismo colegiado ha precisado en las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 04245-1-2005, entre otras, que para tener derecho a la deducción de gastos no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario que se demuestre que dichos comprobantes de pago en efecto corresponden a operaciones existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que en principio se acredite la realidad de las transacciones realizadas con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 06011-3-2010 y 08171-8-2015, entre otras.

Que según se da cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (foja 14399/vuelta), los gastos materia de reparo contabilizados en la Cuenta corresponden a erogaciones por S/92 939,00, S/52 480,00 y S/131 468,00, vinculadas con el proveedor



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

y erogaciones por S/86 220,00, vinculada con el proveedor

Que la recurrente señaló que los **gastos por S/92 939,00 y S/52 480,00** fueron incurridos en favor del proveedor y correspondieron, respectivamente, al honorario de trabajo y seguimiento y el honorario de éxito, referidos ambos al patrocinio en el proceso judicial seguido por ²³ ante la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República con el Expediente N° (fojas 14342 y 14343).

Que como documentación de sustento fueron presentadas las Facturas N° y emitidas por el proveedor por «honorario de trabajo y seguimiento» y «honorario de éxito», referidos al proceso judicial antes mencionado (fojas 13623 y 13624); un contrato de locación de servicios suscrito el 29 de diciembre de 2008, según el cual la recurrente y el proveedor acordaron que este último brindaría patrocinio en acciones legales y procedimientos legales en general en que tuviera intervención y/o interés la recurrente, ya sea a cargo de cada uno de los procesos respectivos o de una o más gestiones vinculadas a los mismos (fojas 9258 a 9263); copia de la demanda interpuesta por y otro contra la recurrente y otro, sobre reestructuración de deuda y otros, con sello de recibido por la Mesa de Partes del Poder Judicial el 3 de abril de 2008 (fojas 13574 a 13610); Resolución N° DOS de 30 de abril de 2008, emitida en el Expediente N° que admitió a trámite la precitada demanda y corrió traslado a los demandados para su absolución (foja 13611); copia de la contestación de la demanda por parte de la recurrente, con sello de recibido por la Mesa de Partes del Poder Judicial el 18 de julio de 2008²⁴ (fojas 13612 a 13622); impresión del reporte del Expediente Judicial N° tramita ante la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que da cuenta de la relación de los actos procesales contenidos en el referido expediente, cuyo antecedente es el precitado Expediente N° (fojas 7201 a 7203); y carta de 29 de octubre de 2018, en la que el proveedor, ante una solicitud de la recurrente, señaló que durante el año 2013 brindó servicios profesionales relacionados con el Expediente N° por los cuales emitió las precitadas Facturas N° y (foja 12743).

Que de los precitados documentos se advierte la existencia de un proceso judicial seguido por contra la recurrente, pero estos no evidencian el patrocinio legal que el proveedor habría brindado en favor de la recurrente durante la tramitación del referido proceso judicial, debiendo hacerse hincapié en que las facturas del proveedor por sí solas no acreditan la realización de las operaciones que se consignan en ellas, mientras que el contrato solo evidencia un acuerdo de las partes pero no es suficiente para demostrar la realización de las obligaciones contraídas por las partes, en tanto que la carta del proveedor es una mera declaración que no está soportada en otra documentación que demuestre la prestación de los servicios señalados.

Que de otro lado, la recurrente señaló que el **gasto por S/131 468,00** fue incurrido en favor del proveedor y correspondió a los honorarios por asesoría y apoyo profesional en el proceso seguido por ante la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República con el Expediente N° 3317-2009 (fojas 14341 y 14342).

Que como documentación de sustento fue presentada la Factura N° emitida por el proveedor por concepto de «Honorarios por asesoría y apoyo profesional en el proceso judicial seguido por contra ante la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema Exp. N° (Obtención de resolución que declara fundado el recurso de casación a favor del Scotiabank)» (foja 13394); un contrato de locación de servicios suscrito el 29 de diciembre de 2008, según el cual la recurrente y el proveedor acordaron que este último brindaría patrocinio en acciones legales y procedimientos legales en general en que tuviera intervención y/o interés la recurrente, ya sea a cargo de cada uno de los procesos respectivos o de una o más gestiones vinculadas a los mismos (fojas 9258 a 9263); copia de la demanda interpuesta por contra la recurrente (antes Banco), sobre cumplimiento de contrato (fojas 13285 a 13316); escritos de 6 y 11 de julio de 2005, presentados por

²³

²⁴ Firmada por el abogado



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

con relación a la referida demanda (fojas 13318 y 13319); Resolución N° TRES de 15 de julio de 2005, emitida en el Expediente N° [redacted] que admitió a trámite la demanda incoada y corrió traslado a la recurrente para su absolución (foja 13320); copia de la Sentencia de Casación N° 3317-2009 LIMA de 4 de abril de 2013, emitida por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, que declaró fundado el recurso de casación interpuesto por la recurrente contra la sentencia de vista de 29 de enero de 2009 y, actuando en sede de instancia, revocó la sentencia apelada que declaró fundada la demanda y, reformándola, declaró infundada la pretensión principal de la demanda interpuesta (fojas 13321 a 13392); y carta de 29 de octubre de 2018, en la que el proveedor, ante una solicitud de la recurrente, señaló que durante el año 2013 brindó servicios profesionales relacionados con el Expediente N° [redacted] por los cuales emitió la precitada la Factura N° (foja 12740).

Que de los precitados documentos se advierte la existencia de un proceso judicial seguido por [redacted] en contra de la recurrente, quien obtuvo un pronunciamiento favorable en última instancia judicial, pero tales documentos no evidencian el patrocinio legal que el proveedor habría brindado en favor de la recurrente para la obtención de dicho pronunciamiento favorable, debiendo hacerse hincapié en que la factura del proveedor por sí sola no acredita la realización de la operación que se consigna en ella, el contrato solo evidencia un acuerdo de las partes pero no es suficiente para demostrar la realización de las obligaciones contraídas por las partes, en tanto que la carta del proveedor es una mera declaración que no está soportada en otra documentación que demuestre la prestación de los servicios señalados.

Que de acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación presentada no acredita de manera razonable y suficiente la efectiva prestación de los servicios del proveedor

que dio lugar a la contabilización de los gastos por S/92 939,00, S/52 480,00 y S/131 468,00, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que la recurrente señaló que el **gasto por S/86 220,00** fue incurrido en favor del proveedor y correspondió a los honorarios profesionales por asesoría legal brindada y honorario de éxito en el proceso de indemnización seguido por [redacted] (foja 14342).

Que como documentación de sustento fue presentada la Factura N° [redacted] emitida por el proveedor por «Honorarios profesionales por asesoría legal brindada, honorario de éxito, proceso de indemnización seguido por [redacted] Salgado contra Scotiabank y otros. (Resultado obtenido: Infundado el recurso de casación, presentado por el demandante, contra la resolución de vista que confirmó la sentencia de primera instancia que declaró infundada la demanda)» (foja 13573); un contrato de locación de servicios suscrito el 1 de enero de 2009, según el cual la recurrente y el proveedor acordaron que este último brindaría patrocinio en acciones legales y procedimientos legales en general en que tuviera intervención y/o interés la recurrente, ya sea a cargo de cada uno de los procesos respectivos o de una o más gestiones vinculadas a los mismos (fojas 9250 a 9254); copia de la Propuesta N° 92E-13 de 11 de marzo de 2013, con la que el proveedor remitió a la recurrente su propuesta de servicios para el patrocinio del proceso civil seguido por [redacted] en el Expediente de Casación N° 220-2011 LIMA, señalándose que

los servicios comprenden el análisis, diseño de estrategia, redacción de los escritos pertinentes en todas las etapas del proceso, asistencia a todas las actuaciones, diligencias que pudieran producirse y/o convocarse durante el trámite del proceso, incluyendo los informes orales que fueran necesarios (foja 13401); y copia de un escrito presentado en el Expediente de Casación N° 220-2011 LIMA, en el que la recurrente designó como abogados, además del estudio [redacted] a los abogados [redacted]

y [redacted] del estudio [redacted] y los autorizó a informar en la fecha programada para la vista de la causa en dirimencia (foja 13400).

Que asimismo, se tiene copia de la demanda interpuesta por [redacted] contra la recurrente (antes Banco [redacted]) y otros, sobre indemnización (fojas 13402 a 13515); copia de la Resolución N° Uno de 27 de setiembre de 2004, emitida en el Expediente N° [redacted], que admitió a trámite la demanda y corrió traslado a los demandados para su absolución (fojas 13516 y 13517); copia del decreto de 11 de marzo de 2013, emitida en el Expediente de Casación N° 220-2011 LIMA, que comunicó la discordia suscitada en dicho expediente y señaló fecha para la dirimencia el 21 de marzo de 2013 (foja 13518); copia de los votos en discordia de los jueces supremos de la Sala Civil Transitoria de la



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Corte Suprema de Justicia de la República, emitidos el 4 de junio de 2012 y recaídos en el referido expediente de casación (fojas 13519 a 13539); copia de la Resolución S/N de 2 de abril de 2013, emitida por la referida Sala Civil Transitoria, que declaró infundado el recurso de casación interpuesto por

contra la sentencia de vista de 20 de mayo de 2010 y, en consecuencia, no casó la resolución impugnada (fojas 13541 a 13560); copia de la Resolución N° Ciento Cuarenta y Cinco de 24 de junio de 2013, emitida por el juzgado de origen, que dispuso el cumplimiento de lo ejecutoriado (foja 13563); e impresiones de los reportes de la página web del Poder Judicial, relacionados con el expediente judicial en el que se tramitó la demanda bajo comentario (fojas 13564 a 13571).

Que de la citada documentación se puede apreciar que existió una demanda de indemnización que interpuso contra la recurrente y que el proceso judicial en el que se tramitó fue conocido en última instancia por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República con el Expediente de Casación N° 220-2011 LIMA, etapa en la cual la recurrente habría requerido los servicios de patrocinio legal del proveedor, según la Propuesta N° 92E-13 de 11 de marzo de 2013; sin embargo, no se tiene otra documentación que permita apreciar que efectivamente el proveedor prestó tales servicios y que según la propuesta habrían estado dirigidos a la obtención del pronunciamiento favorable de la Corte Suprema de Justicia, pudiendo haberse proporcionado para tal efecto, como se indicó en la propuesta, los análisis, diseño de estrategia, escritos redactados, entre otros elementos de prueba en los que se aprecie la intervención del personal del proveedor en el patrocinio legal requerido por la recurrente.

Que como ya se anotó anteriormente, la factura del proveedor por sí sola no acredita la realización de la operación que se consigna en ella, mientras que el contrato solo evidencia un acuerdo de las partes, pero no es suficiente para demostrar la realización de las obligaciones contraídas por aquéllas.

Que cabe señalar que el escrito en el que la recurrente designó a dos abogados del proveedor para informar en la vista de la causa ante la Corte Suprema de Justicia no acredita que dichos profesionales efectivamente participaron en la diligencia y con ello evidenciarse que el proveedor brindó servicios de patrocinio legal en favor de la recurrente.

Que de acuerdo con lo expuesto, se establece que la documentación presentada no acredita de manera razonable y suficiente la efectiva prestación de los servicios del proveedor

que dio lugar a la contabilización del gasto por S/86 220,00, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que la resolución apelada señaló cierto tipo de documentos para acreditar la fehaciencia de las operaciones, lo que no tiene amparo legal (v. g. informes sobre los trabajos realizados, escritos elaborados por los estudios y comunicaciones que para cada caso hayan establecido las condiciones y monto de los honorarios a pagar, según se aprecia a foja 15167/vuelta), cabe señalar que dichos documentos fueron enunciados a modo ilustrativo como elementos de prueba que la recurrente pudo proporcionar como sustento de los servicios de patrocinio legal que habrían prestado los proveedores (estudios jurídicos), descartándose que tales documentos hubiesen sido exigidos por la Administración como único sustento para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Que sobre la carga de la prueba que cuestiona la recurrente, es menester indicar que en diversa jurisprudencia, como las Resoluciones N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha precisado que la carga de la prueba para acreditar la efectiva realización de las operaciones es de los contribuyentes, correspondiéndole a la Administración efectuar la verificación respectiva fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por aquéllos, por lo que es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales.

9. Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y Srt Invoice Auditoría No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia, por S/1 552 636,00

Que la recurrente sostiene que presentó diversa documentación que acredita la efectiva realización de los



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

servicios de auditoría que fueron asumidos por su matriz BNS y posteriormente le fueron refacturados a ella, por lo que el reparo a la fehaciencia de los gastos observados carece de sustento. Asimismo, cuestiona que la resolución apelada haya señalado cierto tipo de documentos para acreditar la fehaciencia de las operaciones, pues la exigencia de ellos no tiene amparo legal. Además, considera que la Administración tenía la carga de la prueba para desvirtuar el valor probatorio de la documentación presentada.

Que la Administración señala que de la evaluación a la documentación presentada por la recurrente en la fiscalización se establece que esta no acredita de manera fehaciente la efectiva prestación de los servicios contenidos en las facturas observadas, emitidas por BNS y Scotiabank Chile, no habiéndose proporcionado documentación probatoria como contratos, dictámenes, informes de los trabajos realizados, entre otros, que permitan verificar y acreditar los servicios de auditoría que la recurrente alega que le fueron brindados.

Que según se aprecia del punto 21 del Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° (foja 14784), la Administración formuló el reparo por «Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc" y Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc" por los que no se acreditó la fehaciencia», por S/1 552 636,00, de acuerdo con el punto 9 del Resultado del Requerimiento N° y punto 15 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante el punto 9 del Requerimiento N° la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la fehaciencia de los gastos materia de reparo registrados en las precitadas cuentas contables (fojas 14422 a 14425/vuelta). Luego, en el resultado del requerimiento, la Administración dejó constancia de la documentación presentada y de su evaluación estableció que no estaba acreditada la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a los gastos observados (fojas 14375/vuelta a 14382/vuelta).

Que posteriormente, mediante el Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó los resultados de la fiscalización y otorgó un plazo a la recurrente para que desvirtuara la observación a la fehaciencia de los gastos materia de reparo (fojas 14612 y 14613). Consta en el punto 15 del resultado del precitado requerimiento que la Administración mantuvo el reparo, debido a que la recurrente no señaló argumentos ni ofreció medios probatorios adicionales (fojas 14576 y 14577/vuelta).

Que la controversia se contrae a determinar si se encuentra acreditada la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a los gastos contabilizados en las Cuentas y materia de reparo. A tal efecto, se analizará los medios probatorios presentados por la recurrente, teniendo en cuenta el marco normativo y jurisprudencial señalado en el punto 8 precedente de la presente resolución.

Que según se da cuenta en el Resultado del Requerimiento N° (foja 14378/vuelta), los gastos materia de reparo fueron identificados con los ítems que se detallan en el cuadro siguiente, respecto de los cuales la recurrente señaló durante la fiscalización que se trataron de gastos por servicios de auditoría que asumió su matriz BNS y que luego le fueron refacturados (foja 14072):

Ítem ²⁵	Cuenta de gasto	Nombre de la cuenta	Importe S/
146		Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc	166 800,00
147		Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc	147 545,00
148		Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc	109 332,00
149		Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc	89 252,00
150		Srt Invoice Mkt No Domic Deduc	164 116,00
153		Srt Invoice Mkt No Domic Deduc	417 844,00
154		Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc	227 440,00
155		Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc	115 107,00
156		Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc	115 199,00
Reparo S/			1 552 636,00

²⁵ Corresponde al ítem consignado en el Anexo N° 01 del Requerimiento N°

(foja 14141 y vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que respecto de los gastos identificados con los ítems 146 a 150 y 153 del cuadro precedente se presentó lo siguiente: Un gráfico en el que se menciona que existe un proveedor que presta servicios (sin especificar cuáles) a la recurrente, pero que son contratados y pagados por (foja 12950); facturas emitidas por por con «Costs & expenses incurred in Head Office Peru Local - 92395», que aluden simplemente a «gastos incurridos», sin brindar más detalles (fojas 12646, 12747, 12756, 12808, 12820, 12874, 12938 y 12944); cuadros explicativos que muestran cómo se efectuó la provisión contable de los gastos observados (fojas 12647, 12648, 12821 a 12826, 12875 s 12884 y 12945 a 12949); impresiones de capturas de pantalla que muestran asientos contables (fojas 12637, 12640, 12641, 12752 a 12755, 12814 s 12819, 12868 a 12873 y 12939 a 12943); reportes denominados «Ledger Detail Report By Local», que muestran una relación de registros de diversos gastos como viáticos, comunicaciones, asesorías, remuneraciones, entre otros (12642, 12643, 12746, 12807, 12864, 12865 y 12937); así como copias de facturas (invoices) y tickets de viajes que no están emitidos a nombre de la recurrente, reportes «General Ledger: Journal Input Form» que muestran el registro de diversos gastos e impresiones de correos electrónicos sobre coordinaciones para el registro contable de los importes facturados (fojas 12757 a 12807, 12827 a 12865 y 12885 a 12936).

Que como se aprecia, la citada documentación solo evidencia el registro contable de los gastos observados, pero no demuestra en modo alguno la efectiva prestación de los servicios de auditoría que la matriz habría contratado en favor de la recurrente, tal como esta ha alegado, es más, dicha documentación ni siquiera hace referencia a los aludidos servicios. En ese sentido, se establece la falta de fehaciencia de los gastos antes mencionados, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre el gasto identificado con el ítem 154 del cuadro precedente, la Administración dejó constancia en el Resultado del Requerimiento N° que la recurrente no proporcionó documentación alguna a fin de sustentar la fehaciencia del gasto (foja 14379), lo cual esta instancia corrobora en autos. Por lo tanto, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a los gastos identificados con los ítems 155 y 156 del cuadro precedente, la recurrente presentó lo siguiente: Un gráfico en el que se menciona que presta servicios (sin especificar cuáles) a la recurrente, quien paga por ellos (foja 12986); Facturas de Exportación N° 0326 y 0359, emitidas por por «Servicios de Auditoría por revisión de cuenta - Chile Regional Non-Retail Credit Audit - Informe realizado desde Chile» y «Servicios de Auditoría por revisión de cuenta Q4-2013 - Chile Regional Non-Retail Credit Audit - Informe realizado desde Chile», respectivamente (fojas 12969 y 12982); cuadros explicativos que muestran cómo se efectuó la provisión contable de los gastos observados (fojas 12970, 12971 y 12983 a 12985); impresiones de capturas de pantalla que muestran asientos contables (fojas 12957 a 12960 y 12972 a 12974); reportes «Órdenes de Pago Emitidas» y documentos «Memorandum» de 6 y 20 de diciembre de 2013, los cuales hacen referencia a instrucciones para pagar las facturas emitidas (fojas 12961, 12962, 12975 y 12976).

Que como es de verse, la precitada documentación solo evidencia el registro contable de los gastos observados, que según las facturas detalladas correspondieron a servicios de auditoría que habría brindado Scotiabank Chile a la recurrente; sin embargo, tal documentación no demuestra las actividades que se habrían llevado a cabo y que permitirían apreciar la efectiva prestación de los servicios.

Que cabe anotar que la recurrente también presentó copias de las 4 primeras páginas del documento «Informe de Auditoría N° A-A-11/2013 - Portafolio de Créditos Pequeña Empresa A - Scotiabank Perú», fechado en setiembre de 2013, en el que se señala que «El objetivo de la auditoría fue entregar una opinión independiente sobre el diseño, eficiencia y efectividad operativa de los controles internos aplicados en las actividades de crédito del portafolio de Pequeña Empresa A» (fojas 12978 a 12981). Asimismo, presentó copias de las 4 primeras páginas del documento «Informe de Auditoría N° A-A-18/2013 - Comercio Exterior - Scotiabank Perú», fechado en noviembre de 2013, que señala que «El objetivo de la auditoría fue evaluar y concluir sobre la efectividad operativa de los controles internos relacionados con las actividades de crédito del portafolio de Comercio Exterior de SBP» (fojas 12964 a 12967).

Que aun cuando los informes citados están referidos a servicios de auditoría, están incompletos y no se aprecia en ellos las actividades que se habrían llevado a cabo para brindar dichos servicios, ni los resultados



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

que se habrían obtenido, lo cual evidenciaría los servicios prestados por parte de Scotiabank Chile en favor de la recurrente. Sin perjuicio de ello, cabe anotar que no consta en las facturas y demás documentos presentados alguna indicación que permita vincularlos con los aludidos informes de auditoría, por lo que tampoco se tiene certeza de que tales informes correspondan a documentación de sustento de los gastos observados.

Que de lo expuesto se establece la falta de fehaciencia de los gastos antes mencionados, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a que la resolución apelada señaló cierto tipo de documentos para acreditar la fehaciencia de las operaciones, lo que no tiene amparo legal (v. g. contratos, dictámenes e informes de los trabajos realizados, según se aprecia a foja 15165/vuelta), cabe señalar que dichos documentos fueron enunciados a título ilustrativo como elementos de prueba que la recurrente pudo proporcionar como sustento de los servicios de auditoría que alegó que le fueron prestados, descartándose que tales documentos hubiesen sido exigidos por la Administración como único sustento para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Que sobre la carga de la prueba que cuestiona la recurrente, cabe reiterar que este Tribunal ha precisado que la carga de la prueba para acreditar la efectiva realización de las operaciones es de los contribuyentes, correspondiéndole a la Administración efectuar la verificación respectiva fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por aquéllos, por lo que es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos en los considerandos precedentes, al haberse revocado uno de los reparos que sustentaron la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, corresponde que la Administración reliquide la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N°

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que la recurrente sostiene que los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 son improcedentes y por tal razón no cabe que sobre ellos se aplique la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que anota que en el caso de los reparos por ajustes de precios de transferencia la tasa adicional resulta improcedente debido a no se está ante sumas que signifiquen una disposición indirecta de rentas no susceptibles de posterior control tributario, en los términos del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que no existe un cuestionamiento al destino de los desembolsos sino al valor de mercado de las operaciones para fines del aludido tributo, siendo que en caso se considere que el ajuste secundario previsto en la norma reglamentaria (artículo 109 del reglamento de la precitada ley) tiene autonomía con relación a la regulación legal de los dividendos presuntos, tal ajuste secundario devendría inaplicable por vulnerar el principio de legalidad.

Que agrega que no procede la aplicación de la tasa adicional respecto de las observaciones que fueron aceptadas mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, pues en tales casos es posible el posterior control tributario, de conformidad con el criterio establecido en la jurisprudencia emitida por este Tribunal, contenida en las Resoluciones N° 000359-4-2019, 04076-1-2016, 01215-9-2014 y 13887-4-2014.

Que mediante escrito de alegatos invoca diversa jurisprudencia de este Tribunal²⁶ con relación a la inaplicación de la tasa adicional en el caso de reparos por ajustes de precios de transferencia.

Que por su parte, la Administración señala que respecto de algunos reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 se estableció que los gastos no estaban sustentados ni demostrada su fehaciencia, por lo que se estableció que corresponden a desembolsos cuyo destino no

²⁶ Resoluciones N° 02267-3-2023, 09310-1-2021, 06144-9-2019, 08378-9-2022, 00928-3-2020, 03049-4-2019, 06144-9-2019 y 11725-9-2019.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

pudo ser acreditado fehacientemente y, por ende, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, siendo procedente la aplicación de la tasa adicional en dichos casos.

Que indica que las observaciones aceptadas por la recurrente mediante la presentación de una declaración rectificatoria corresponden a gastos cuya fehaciencia no fue demostrada, por lo que son desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado y, por ende, califican como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, siendo procedente la aplicación de la tasa adicional en tales casos.

Que menciona que en el caso de ajustes de precios de transferencia, el artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta considera que el importe ajustado beneficia a los accionistas del contribuyente y, por lo tanto, califican como dividendos, de conformidad con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la citada ley y el artículo 13-B de su reglamento, por lo que es conforme la aplicación de la tasa adicional. Invoca la Resolución N° 02742-7-2010.

Que de la revisión al Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 14790) se observa que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013 sobre los siguientes reparos que incidieron en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013: (i) Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado, (ii) Gastos contabilizados en la cuenta Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia, (iii) Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia, y (iv) Ajustes de precios de transferencia efectuados con los reparos «Spot Compra (Anexo 5.1)», «Spot Venta (Anexo 5.1)», «Forward Compra (Anexo 5.2)» y «Forward Venta (Anexo 5.3)».

Que asimismo, se aplicó la referida tasa adicional respecto de las siguientes observaciones efectuadas en el curso de la fiscalización que fueron aceptadas por la recurrente con la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013: (i) Gastos contabilizados en la cuenta Cargas Financieras Otras», por los que no se acreditó la fehaciencia, (ii) Gastos contabilizados en la cuenta Rep y Mant Instal y Edif Cuota Adm Local», por los que no se acreditó la fehaciencia, y (iii) Gastos contabilizados en las cuentas Seguros Multiriesgos No Domiciliad» y Seguros 3B No Domiciliados» por los que no se acreditó la fehaciencia en el ejercicio 2013.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para los efectos de dicho 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.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979, dispone 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 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.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por el Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan «disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario» aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

Que dicho artículo agrega que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición, 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante, 5) Gastos deducibles para la determinación del impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114 de la ley, y 6) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario²⁷.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, entre otras, la tasa adicional del Impuesto a la Renta se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa del 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina «dividendos presuntos».

Que asimismo, en las Resoluciones N° 05525-4-2008 y 18605-10-2013, entre otras, se ha precisado que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida tasa adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, ya que se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así, por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, a pesar de no ser admitidos como deducibles en la determinación de la renta neta, los reparos por multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan el 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.

- **Tasa adicional sobre los reparos «Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado», «Gastos contabilizados en la cuenta Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia» y «Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia»**

Que como se mencionó previamente, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por los siguientes conceptos: (i) «Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado», por S/5 454 133,00; (ii) «Gastos contabilizados en la cuenta Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia», por S/363 107,00; y (iii) Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia», por S/1 552 636,00; siendo que sobre estos reparos la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que en el caso del reparo por «Exceso del importe contabilizado como gasto en el ejercicio 2013 respecto a las casillas del PDT 601 ejercicio 2013 no sustentado», por S/5 454 133,00, en la presente resolución se ha verificado que dicho monto correspondió a un exceso contabilizado como gasto en ciertas cuentas de gastos de personal y por el cual la recurrente no presentó documentación sustentatoria. En tal sentido, dado que el importe en cuestión es una suma cargada al gasto que carece de sustento documentario y, por tanto, no resulta posible determinar su verdadero destino, califica como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la tasa adicional se encuentra

²⁷ Numerales 5 y 6 según la regulación dispuesta por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

arreglada a ley, debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

Que por su parte, en el caso de los reparos por «Gastos contabilizados en la cuenta Gtos Honorarios Procesales», por los que no se acreditó la fehaciencia» y «Gastos contabilizados en las cuentas Srt Bns Invoice Finanzas No Domic Deduc», Srt Invoice Mkt No Domic Deduc» y Srt Invoice Auditoria No Domic Deduc» por los que no se acreditó la fehaciencia», cabe tener en cuenta que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo a la deducción del costo y/o gasto por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica la existencia de egresos no susceptibles de posterior control y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% sobre dicho reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea se pronuncian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que estando al anotado criterio y a que en la presente resolución se ha verificado la falta de fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a la contabilización de los gastos antes mencionados, corresponde mantener la aplicación de la tasa adicional sobre dichos gastos y confirmar la apelada en este extremo.

- Tasa adicional sobre las observaciones «Gastos contabilizados en la cuenta Cargas Financieras Otras», por los que no se acreditó la fehaciencia», «Gastos contabilizados en la cuenta Rep y Mant Instal y Edif Cuota Adm Local», por los que no se acreditó la fehaciencia» y «Gastos contabilizados en las cuentas Seguros Multiriesgos No Domiciliad» y Seguros 3B No Domiciliados» por los que no se acreditó la fehaciencia en el ejercicio 2013»

Que durante la fiscalización la Administración observó los siguientes gastos que incidían en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013: (i) «Gastos contabilizados en la cuenta Cargas Financieras Otras», por los que no se acreditó la fehaciencia» por S/763 686,00; (ii) «Gastos contabilizados en la cuenta Rep y Mant Instal y Edif Cuota Adm Local», por los que no se acreditó la fehaciencia» por S/670 051,00; y (iii) «Gastos contabilizados en las cuentas Seguros Multiriesgos No Domiciliad» y Seguros 3B No Domiciliados» por los que no se acreditó la fehaciencia en el ejercicio 2013» por S/3 398 242,00.

Que las observaciones a la deducción de dichos gastos fueron aceptadas por la recurrente en el curso de la fiscalización con la declaración rectificatoria presentada con Formulario PDT 684 N° de 29 de noviembre de 2018, según se dejó constancia en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (fojas 14785 a 14787).

Que la recurrente argumenta que la aceptación de las citadas observaciones mediante la declaración jurada rectificatoria no autoriza la aplicación de la tasa adicional, por cuanto dicha aceptación posibilita el control tributario de la Administración, conclusión que soporta en algunos criterios jurisprudenciales de este Tribunal.

Que al respecto, cabe señalar que mediante la Resolución N° 00358-1-2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que: «La presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados y, en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario».

Que de acuerdo con el citado criterio, el cual es vinculante para todos los vocales de este Tribunal, se desestima lo argumentado por la recurrente, siendo que los criterios que invoca ya no están vigentes para desvirtuar la aplicación de la tasa adicional.

Que ahora bien, se aprecia que mediante los puntos 2, 5 y 8 del Requerimiento N° se



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

solicitó a la recurrente que aporte la documentación que acredite la fehaciencia de las operaciones que dieron lugar a la contabilización de los gastos observados antes mencionados (fojas 14425 a 14427, 14430 a 14433 y 14436 a 14438), dejándose constancia en los resultados de dichos requerimientos que aquella no sustentó lo solicitado (fojas 14382 a 14384, 14388 a 14390 y 14394 a 14396).

Que de acuerdo con el criterio vertido en la Resolución N° 06393-3-2017, la deducción del costo y/o gasto por operaciones no fehacientes implica la existencia de egresos no susceptibles de posterior control y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, situación que ha sido verificada en la fiscalización respecto de los gastos observados antes mencionados, por lo que la aplicación de la tasa adicional del 4,1% respecto de dichos gastos se encuentra arreglada a ley. En consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

- Tasa adicional sobre los ajustes de precios de transferencia efectuados con los reparos «Spot Compra (Anexo 5.1)», «Spot Venta (Anexo 5.1)», «Forward Compra (Anexo 5.2)» y «Forward Venta (Anexo 5.3)»

Que de lo actuado en la fiscalización, en particular, en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 14560, 14465 y 14466/vuelta) se observa que la Administración señaló que los ajustes de precios de transferencia efectuados a las operaciones spot y forward realizadas por la recurrente con su parte vinculada ocasionaron una disminución de la renta gravable de tercera categoría, los mismos que son pasibles de considerarse como dividendos u otra forma de distribución de utilidades, de conformidad con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso d) del artículo 109 del reglamento de dicha ley.

Que según el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 258-2012-EF, como consecuencia del ajuste proveniente de la aplicación de las normas de precios de transferencia, no se generarán los dividendos a que se refiere el artículo 24-A de la ley, salvo lo dispuesto en el inciso g) del citado artículo.

Que al respecto, este Tribunal ha establecido en la Resolución N° 00656-1-2022 que lo dispuesto por el citado artículo 109 del reglamento no supone una aplicación automática de la tasa adicional prevista en el artículo 55 de la ley, sino que se remite a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley, que 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.

Que lo anterior es acorde con el criterio establecido, entre otras, en la Resolución N° 11932-1-2019, que ha señalado que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que según lo indicado, la sola formulación de un reparo por ajuste de precios de transferencia –en este caso, a las operaciones de compra y venta de divisas (operaciones spot) y operaciones forward de compra y venta en moneda extranjera (operaciones forward)–, no configura un dividendo u otra forma de distribución de utilidades, debiendo en cada caso verificarse lo previsto por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, que entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría y en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, lo cual no ocurre, como acota la Administración, porque los ajustes de precios de transferencia originen una disminución de la renta gravable de tercera categoría que le corresponde a la recurrente.

Que asimismo, cabe agregar que según lo señalado en la Resolución N° 10898-9-2019, el ajuste por aplicación de las normas de precios de transferencia se efectúa –como se ha verificado en autos– sobre la base de una evaluación de una operación entre partes vinculadas, a partir de la cual es posible conocer, entre otros, los sujetos intervinientes de la operación, la naturaleza de esta, las prestaciones y su valor, lo



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

cual, según se ha precisado en la Resolución N° 00656-1-2022, descarta la imposibilidad del control posterior que aduce la Administración.

Que cabe precisar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02742-7-2010 que invoca la Administración no resulta aplicable al presente caso, ya que no está referida a un supuesto de atribución de dividendos presuntos por reparos efectuados por la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Que por lo tanto, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional sobre los reparos por ajustes de precios de transferencia y revocar la apelada en este extremo, careciendo de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, al haberse levantado parcialmente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2013, corresponde que la Administración reliquide la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N°

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que la recurrente sostiene que la infracción imputada no está configurada en su caso debido a la ausencia del dolo o intención e invoca la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia de la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia recaída en el Expediente N° 115-97; asimismo, cuestiona que no se siguió el procedimiento sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General y alega la falta de constitucionalidad de la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 por restringir garantías mínimas de todo procedimiento administrativo e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerce la potestad sancionadora; de otro lado, arguye que la multa fue calculada erróneamente, ya que no se consideró el íntegro de los pagos a cuenta declarados y pagados en el ejercicio, resultando de ello el establecimiento de un supuesto tributo omitido en lugar de un menor saldo a favor; además, considera que debe reliquidarse la multa en aplicación del principio de retroactividad benigna, conforme a lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 1311, que modificó el tipo infractor y la Nota 21 de la Tabla de Infracciones y Sanciones y para ello invoca la Casación N° 2448-2014 LIMA.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente en el ejercicio acotado, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del precitado código²⁸, la sanción aplicable a la infracción antes citada consiste en una multa equivalente al 50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución.

Que la Resolución de Multa N° (fojas 14793 y 14794), fue girada por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustenta en la determinación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 contenida en la Resolución de Determinación N° valor respecto del cual esta instancia ha confirmado y levantado algunos de los reparos impugnados, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo, a fin que la Administración reliquide la precitada resolución de multa, con arreglo a ley.

Que con relación a que la infracción materia de autos no se configuró debido a la ausencia del dolo o intención, cabe señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se determinan en forma objetiva, siendo que la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178 del referido código sanciona el incumplimiento de una obligación formal, cual es la de presentar las

²⁸ Tabla aplicable a las personas y entidades generadores de rentas de tercera categoría, como la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

declaraciones tributarias consignando en ellas datos reales y correctos, por lo que la ausencia del dolo o intención no exime al infractor de la sanción, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, siendo que respecto de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97, cabe señalar que dichos pronunciamientos judiciales tienen efecto únicamente entre las partes involucradas, por lo que no resultan aplicables al caso de autos.

Que sobre el cuestionamiento referido a que la multa fue impuesta sin seguir el procedimiento sancionador previo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, corresponde señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen, de manera que al existir normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el mencionado código, no procede aplicar el procedimiento sancionador previo regulado en la precitada Ley del Procedimiento Administrativo General, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras.

Que además, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311²⁹ establece que la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272 (ahora recogido en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS).

Que no resulta atendible en esta instancia el cuestionamiento a la alegada inconstitucionalidad de la Quinta Disposición Complementaria Final de Decreto Legislativo N° 1311, toda vez que mediante la Sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha establecido que en ningún caso los tribunales administrativos –como el Tribunal Fiscal– tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alega violan la Constitución Política del Perú.

Que en cuanto a que la multa fue calculada erróneamente, ya que no se consideró el íntegro de los pagos a cuenta declarados y pagados en el ejercicio (esto es, con la inclusión de las compensaciones del saldo a favor de periodos anteriores), cabe señalar que para el cálculo de la sanción aplicable a la infracción materia de autos la Administración debía observar lo dispuesto por la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, vigente en el ejercicio acotado, según la cual, tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del periodo o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho periodo o ejercicio, siendo que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas, añadiéndose que se entiende por tributo resultante, en el caso del Impuesto a la Renta, al impuesto calculado considerando los créditos con y sin derecho a devolución, con excepción del saldo a favor del periodo anterior, siendo que en caso los referidos créditos excedan el impuesto calculado, el resultado será considerado saldo a favor.

Que del Anexo a la resolución de multa impugnada (foja 14793) se observa que para determinar el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, la Administración no tuvo en cuenta las compensaciones del saldo a favor de periodos anteriores efectuadas contra los pagos a cuenta del ejercicio considerados como créditos contra el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, lo que se encuentra arreglado a lo dispuesto por la Nota 21 de la precitada Tabla I, que expresamente señala que para hallar el tributo omitido o el saldo a favor determinado indebidamente no se tomarán en cuenta «los saldos a favor de los periodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables

²⁹ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 05088-1-2023

de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas».

Que en tal sentido, el cálculo de la sanción efectuado por la resolución de multa impugnada se hizo con arreglo a ley, desestimándose lo argumentado por la recurrente en este extremo, sin perjuicio que en la presente resolución se ha dispuesto la reliquidación de la sanción de multa aplicada.

Que con relación a que corresponde que se reliquide la multa según la regulación introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, en aplicación del principio de retroactividad benigna, cabe señalar que, de conformidad con la Quinta Disposición Complementaria Final de dicho decreto legislativo, citada anteriormente, la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán exclusivamente a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168 y 171 del Código Tributario, siendo que al respecto el artículo 168 de dicho código establece 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 en este extremo no resulta amparable, debiendo indicarse que el pronunciamiento emitido en la Casación N° 2448-2014 LIMA, invocada por la recurrente, solo es aplicable a las partes del proceso judicial en el que fue emitida dicha sentencia.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la intervención de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra en autos (foja 15870).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de enero de 2020 en el extremo del reparo por castigos de cartera de crédito sin constancia emitida por la SBS que certifique la irrecuperabilidad de créditos, la aplicación de la tasa adicional sobre los reparos por ajustes de precios de transferencia y el cálculo de la resolución de multa vinculada; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

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

Nota: Documento firmado digitalmente