



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CHARCA HUASQUEPE Walter
Tito FAU 20131370645
soft
Fecha: 03/07/2023
17:17:41 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

EXPEDIENTES N° : 902-2020 y 741-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 23 de junio de 2023

VISTAS las apelaciones interpuestas por con R.U.C. N°
contra las Resoluciones de Intendencia N° y N°
emitidas el 29 de noviembre de 2019 por la Intendencia Regional Tacna de la
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon
infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N°
y las Resoluciones de Multa N°
giradas por

Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la
Renta de enero a diciembre de 2011 a 2013, así como por la comisión de la infracción tipificada en el
numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160° del Texto Único Ordenado de la Ley del
Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la
acumulación de los procedimientos contenidos en los Expedientes N° 902-2020 y N° 741-2020, al
guardar conexión entre sí.

Que la Administración señala que como consecuencia de la fiscalización realizada al Impuesto a la Renta
de los ejercicios 2011 a 2013, determinó que la recurrente es una universidad con personería jurídica de
derecho privado y sin fines de lucro creada por ley, que en los mencionados ejercicios declaró la
obtención de renta neta, lo cual de acuerdo con lo establecido por el artículo 12° del Decreto Legislativo
N° 882 implica la existencia de utilidades, por lo que no se encuentra inafecta al Impuesto a la Renta; así
como tampoco exonerada, al no cumplir con los requisitos señalados en el literal m) del artículo 19° de la
Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el artículo 6° de la Ley Universitaria, al haber verificado
que aquella distribuyó durante los ejercicios acotados sus excedentes, al haber destinado recursos a
fines distintos a los educativos, entre otros; en tal sentido, sostiene que al haber realizado la recurrente
una distribución indirecta de sus excedentes, la totalidad de rentas percibidas en los ejercicios acotados
se encuentran gravadas con el Impuesto a la Renta.

Que, asimismo, señala que en los ejercicios acotados producto de la fiscalización realizada reparó la base
imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, por provisión para litigios, impuesto
pagado por la compra de un activo contabilizado como gasto, desembolsos efectuados para
subvenciones económicas, canastas navideñas y bonificación extraordinaria por navidad otorgadas a
terceros y practicantes, canastas navideñas asumidas por su beneficiario y canastas navideñas no
entregadas; asimismo, efectuó reparos por gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal
Diversas" no sustentados, así como también efectuó el reparo por diferencias entre lo registrado y
declarado y por ventas o ingresos por disminuciones no sustentadas.

Que, por otra parte, indica que a la fecha en la que se notificó la Carta de Presentación N°
y el Requerimiento N° aún no había transcurrido el plazo prescriptorio
para exigir el pago de las deudas correspondientes al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a
diciembre de 2011.

Que la recurrente sostiene que el cómputo del plazo prescriptorio para exigir el cobro de las deudas
giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, así como de las



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
CASTANEDA ALTAMIRANO
Victor Eduardo FAU
20131370645 soft
Fecha: 03/07/2023 17:53:07
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
VELASQUEZ LOPEZ
RAYGADA Pedro Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 03/07/2023 17:32:44
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
TERRY RAMOS Carmen Ines
FAU 20131370645 soft
Fecha: 03/07/2023 18:32:43
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

sanciones vinculadas giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, al haber presentado las respectivas declaraciones juradas, es de 4 años y, agrega que en aplicación de lo dispuesto en los artículos 43° y 44° del indicado código, dicho plazo empezó a computarse a partir del 1 de enero de 2012 y venció el 1 de enero de 2016, por lo que la acción para exigir el pago de las citadas deudas se encontraba prescrita antes de la notificación de la Carta de Presentación N° y el Requerimiento N°

Que aduce que el cómputo del plazo prescriptorio para exigir el pago de las referidas deudas se produjo con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1113 (1 de octubre de 2012), por lo que resultan de aplicación para efecto de computar su inicio los numerales 1 y 4° del artículo 44° del Código Tributario.

Que, por otra parte, destaca que de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú y el artículo 87° de la Ley N° 23733, el régimen tributario aplicable a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos fue y será de inmunidad impositiva, esto es, se encuentran excluidas de toda posibilidad de que se le imputen el pago de tributos, salvo, reglas constitucionales como la de afectar en materia de aranceles de importación de darse el caso.

Que señala que el Decreto Legislativo N° 882, Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, citado por la Administración para indicar que se han generado utilidades de acuerdo con la Ley del Impuesto a la Renta, está referida únicamente a universidades con fines de lucro, tal como se desprende de su artículo 12° en el que señala que la utilidad será la diferencia entre los ingresos totales obtenidos por estas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, constituyendo la renta neta, por lo que no resulta correcto el criterio establecido por la Administración en el sentido que toda institución educativa privada, en la que se encuentra incluida, al obtener una utilidad real, esto es, un resultado positivo en su estado de resultados integrales sería directamente contribuyente del Impuesto a la Renta y, por consiguiente, no podría gozar de la inmunidad tributaria prevista en la Constitución Política del Perú.

Que alega que se dedica a la investigación científica, al estudio constante, a la educación superior integral, a la formación académico profesional y a la difusión de la cultura, para lo cual viene ampliando su infraestructura y equipándose de alta tecnología en todas sus sedes (Moquegua, Ilo, Arequipa, Tacna y Lima), siendo que dicho crecimiento implica la reinversión de utilidades en actividades relacionadas; no obstante, refiere que según la Administración, el obtenerla conlleva a la pérdida de la inmunidad tributaria, interpretación que lesiona su derecho a la libre asociación, así como al acceso a una educación de calidad a sus estudiantes.

Que precisa que, si bien el Tribunal Fiscal no puede ejercer el control difuso de la Constitución Política del Perú, ello no impide que en función de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario que tipifica como fuente del derecho a las disposiciones constitucionales el órgano colegiado se pronuncie sobre la afectación de los derechos fundamentales a la libre asociación y a la educación.

Que, aduce que, de acuerdo con la Ley General de las Sociedades, se entiende como utilidad la que resulta del balance del ejercicio y se ve reflejada en el estado de resultados integrales y que este constituye el momento en que existe la posibilidad de efectuar una distribución de utilidades, es decir, después de que el balance efectivamente las arroje; sin embargo, menciona que tal definición no es compartida por la Administración.

Que menciona que al no tener un fin lucrativo dado que destina los excedentes al perfeccionamiento de la calidad educativa de la universidad y al haberse consignado en su estatuto que en caso de disolución, los bienes pasarán a disposición de instituciones que promuevan intereses educativos, no cabe lo señalado por la Administración respecto a que se distribuyó indebidamente los excedentes entre sus miembros, además resalta que las subvenciones y bonificaciones otorgadas tuvieron como finalidad incrementar la eficiencia laboral a través de incentivos y no meramente la repartición de excedentes, asimismo, menciona que tales entregas constituyen políticas organizacionales para mejorar la productividad del personal relacionados con los servicios educativos brindados.

Que alega que la subvención económica vitalicia otorgada a fue otorgada en su calidad de socio fundador y por su desempeño ad honorem como docente y su reconocimiento a su



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

gestión edil durante los años 1987 a 1989, precisa que en la actualidad aquel no tiene condición de miembro, por lo que refiere que no se ha transgredido la Ley N° 23733, ni la Ley del Impuesto a la Renta; asimismo, destaca que la norma prohíbe la distribución del excedente resultante en cada ejercicio entre sus miembros conformantes de los órganos decisores, siendo que en el caso de

al momento de haberle otorgado dicha subvención, no tenía la condición de miembro, por lo que los reparos en los ejercicios acotados no tienen asidero alguno.

Que en relación a la entrega de canastas navideñas a los practicantes en los ejercicios acotados, indica que dicha entrega, de acuerdo a la Ley Universitaria, constituye un beneficio laboral que suele otorgar el empleador a sus trabajadores, sea en especie o por un acto equivalente en dinero en el mes de diciembre y se efectúa por un acto unilateral, convenio individual o colectivo; asimismo, refiere que dicho concepto, según el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, constituye gasto deducible de la renta neta empresarial; sin embargo, aduce que la Administración califica la entrega de canastas y pavos como un acto de liberalidad al no haber sido plasmada en un convenio colectivo, a pesar de que dicha norma no tiene como requisito tal formalidad. Invoca la aplicación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 0556-2-2008.

Que precisa que los gastos observados cumplen con el principio de causalidad y que cuestión distinta es que la Administración considere tales entregas como reparto de utilidades, la cual de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta se produce cuando se ha generado un excedente real al cierre del ejercicio gravable, una vez deducidos los gastos y que dicho excedente es el que debe ser reinvertido en actividades propias de la finalidad educativas, becas de estudios, entre otros.

Que en cuanto a la bonificación extraordinaria por navidad, señala que las gratificaciones son aquellas sumas de dinero o en especie que el empleador otorga al trabajador en forma adicional a la remuneración siendo que mediante Resolución de Concejo Universitario N° 2645-2012-CU/COG-UCJM se acordó otorgar una bonificación extraordinaria por navidad en el 2012, para practicantes, y, que es un gasto deducible para la generación de la renta, según lo dispuesto en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega, que, si bien no existe un contrato de trabajo con los practicantes, según la Ley de Formalidades Formativas Laborales estos tienen beneficios y subvenciones conforme con las normas generales del Impuesto a la Renta, en la medida que cumplan con los requisitos de generalidad, razonabilidad y proporcionalidad, lo que ha ocurrido en su caso.

Que, por otro lado sostiene que la Administración reparó la deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" al considerar que se entregaron a título de liberalidad, a pesar de haber adjuntado diversa documentación sustentatoria y que no fue considerada por aquella, no habiendo indicado además porque tales erogaciones no eran razonables ni necesarias; precisando que dichos gastos fueron necesarios para la producción de renta y el mantenimiento de su fuente.

Que en cuanto al reparo por provisión para litigios para el ejercicio 2011 señala que ha presentado el análisis y documentación sustentatoria del gasto por litigios correspondientes al ejercicio 2011 precisando que corresponden al reconocimiento de pagos hechos por alumnos que estudiaban dentro de la modalidad a distancia a través de las diferentes asociaciones, siguiendo el procedimiento de presentación de su Formato Único de Trámite - FUT, adjuntando recibos de pago y llenado de una declaración jurada, los cuales fueron reconocidos y aprobados a través de la Resolución N° 2019-2011-CU-COG-UJCM de 11 de noviembre de 2011, por lo que al haber sustentado debidamente corresponde que se deje sin efecto el indicado reparo.

Que respecto al reparo al costo y desembolso contabilizado como gasto relacionado con la compra de activos fijos indica que la Administración considera que debido a que las unidades dentales son bienes que deben pertenecer al activo fijo, todos los desembolsos incurridos en adquirir este son parte del costo de adquisición, incluyendo aquellos gastos de despacho, derechos aduaneros e impuestos pagados en la importación de dicho bien, sin embargo, indica que cumplió con adjuntar copia del depósito efectuado a la empresa a para sustentar el referido reparo.

Que, en relación con los reparos por conciliación, diferencia de ventas, gastos de ventas, gastos de administración, entre otros gastos y otros ingresos gravables, así como otros ingresos no gravables



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

indica que lo consignado en su declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 corresponde a un error al momento de haber consignado dicha información y que al encontrarse exonerada del Impuesto resulta pertinente rectificar dicha declaración.

Que en lo referente al reparo a la venta o ingresos en el ejercicio 2012, señala que la Administración adicionó por dicho concepto el importe de S/ 2 003 702,61 al haber considerado que no se habían sustentado los importes debitados en la Cuenta 70 de los asientos contables que disminuyen los ingresos mensuales y anuales, sin embargo, indica que cumplió con presentar un análisis detallado del saldo deudor de las Cuentas 70 y 75 del ejercicio 2012, así como la respectiva documentación sustentatoria y que la Administración no ha efectuado una debida evaluación.

Que en lo relacionado al reparo en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" de los ejercicios 2011 a 2013, señala que corresponden a pagos realizados a docentes por diferentes conceptos como "Dictado Pro Título", jurado en tesis, cursos dirigidos libres, dictado de curso de segunda especialidad, doctorado, examen de suficiencia, examen complementario, curso de actualización "Protítulo", entre otros, realizados fuera de trabajo, respecto de los cuales cumplió con adjuntar la documentación adecuada que acreditaba la realización de estas y su deducción en virtud del principio de causalidad y, que pese a ello, no fue debidamente analizada por la Administración.

Que, asimismo, sostiene que la Administración reparó la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de los ejercicios 2011 a 2013, por duplicidad en el registro de ingresos, diferencia entre los ingresos consignados en los libros y registros contables, sin embargo, indica que tales reparos carecen de asidero legal, debido a que en el procedimiento de fiscalización aportó documentación necesaria y suficiente que desvirtúa tales observaciones.

Que solicita se dejen sin efecto también las sanciones vinculadas a los reparos antes señalados.

Que, por otra parte, indica que debido a que la Administración no efectuó un correcto análisis de sus argumentos y documentación ofrecida, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 109º del Código Tributario, la resolución apelada deviene en nula.

Que en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante las Cartas de Presentación N° y los Requerimientos N° (folios 22014 y 22016 del Expediente N° 741-2020 y folios 12005 y 12006 del Expediente N° 902-2020), la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, al haber determinado que los ingresos obtenidos en los indicados ejercicios se encontraban gravados con el referido impuesto, por no cumplir la recurrente con los requisitos para gozar de la exoneración según el inciso m) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, se advierte que reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por: i) Desembolsos efectuados para subvenciones económicas, ii) Canastas navideñas otorgadas a terceros iii) Canastas navideñas otorgadas a practicantes, iv) Canastas navideñas asumidas por su beneficiario, v) Deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentados, vi) Provisión para litigios, vii) Impuesto pagado por la compra de un activo y contabilizado como gasto viii) Diferencias entre lo registrado y declarado; Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 por: i) Desembolsos efectuados para subvenciones económicas, ii) Bonificación extraordinaria por navidad otorgada a practicantes, iii) Deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentadas y iv) Ventas o ingresos por disminuciones no sustentados; Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por: i) Desembolsos efectuados para subvenciones económicas, ii) Canastas navideñas otorgadas a terceros iii) Canastas navideñas otorgadas a practicantes, iv) Canastas navideñas asumidas por su beneficiario, v) Canastas navideñas no entregadas, vi) Deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentados y vii) Ventas o ingresos por disminuciones no sustentados; además reparó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de los ejercicios 2011 a 2013 por diferencias entre lo registrado y declarado y ventas o ingresos por disminuciones no sustentados y, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, los que originaron la emisión de los valores impugnados (folios 22265 a 22365 del Expediente N° 902-2020 y folios 12050 a 12093 del Expediente N° 741-2020).



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Resoluciones de Determinación Nº

Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013

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

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. El cuarto párrafo del mismo artículo dispone que para las instituciones educativas privadas que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Decreto Legislativo Nº 882, publicado el 9 de noviembre de 1996, se aprobó la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación, que en su artículo 1° dispuso que sus normas se aplican a todas las instituciones educativas particulares en el territorio nacional, tales como centros y programas educativos particulares, cualquiera que sea su nivel o modalidad, institutos y escuelas superiores particulares, universidades y escuelas de posgrado particulares y todas las que estén comprendidas bajo el ámbito del Sector Educación.

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

Que, por otro lado, según el inciso i) del artículo 28° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, son rentas de tercera categoría las obtenidas por las instituciones educativas particulares.

Que según el inciso m) del artículo 19° de la Ley¹, estaban exoneradas del impuesto las universidades privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley Nº 23733, Ley Universitaria, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo.

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

Que el artículo 6° de la referida Ley Nº 23733², Ley Universitaria, aplicable al caso de autos, señalaba que las universidades son públicas o privadas, según se creen por iniciativa del Estado o de particulares, siendo las primeras personas jurídicas de derecho público interno y las segundas personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, disponiendo que el excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, tratándose de universidades privadas, lo invierten en favor de la institución y en becas para estudios, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, directa ni indirectamente, agregando que los bienes de las universidades que pongan fin a su actividad serán adjudicados a otras universidades para que continúen cumpliendo la misma finalidad educativa.

Que, asimismo, el artículo 2° del Decreto Supremo Nº 047-97-EF, que aprueba normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares, establece que las entidades a que se refiere el artículo 19° de la Constitución Política del Perú, son las Instituciones Educativas Públicas y las Instituciones Educativas Particulares. Las Instituciones Educativas Públicas no

¹ Inciso derogado por el artículo 3° de la Ley Nº 30404, publicada el 30 de diciembre de 2015.

² Publicada el 17 de diciembre de 1983.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

están sujetas al Impuesto a la Renta, de acuerdo a lo dispuesto en el primer y último párrafos del artículo 19° de la Constitución Política del Perú y en el segundo párrafo del artículo 11° de la Ley de Promoción de la Inversión en la Educación. Las Instituciones Educativas Particulares se rigen, respecto del Impuesto a la Renta, por lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú, la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, la Ley de Promoción a la Inversión en la Educación y el presente Decreto Supremo.

Que, según las normas antes expuestas, todas las Instituciones Educativas Particulares³ generan ingresos calificados por ley como rentas de tercera categoría, siendo que conforme con lo establecido en el artículo 12° Decreto Legislativo N° 882, la utilidad que generan se obtiene de la diferencia entre los ingresos totales generados por estas y los gastos necesarios para producirlos y mantener su fuente, aplicándoseles las normas del Régimen General del Impuesto a la Renta; no obstante, se encontrarán exoneradas del referido impuesto, entre otras, aquellas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo, esto es, que el excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, lo invirtiese en favor de la institución y en becas para estudios, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, directa ni indirectamente, así como que los bienes de aquellas que pongan fin a su actividad serían adjudicados a otras universidades para que continúen cumpliendo la misma finalidad educativa⁴.

Que conforme con el punto 1 de los Requerimientos N° (folios 21938 a 21949 del Expediente N° 902-2020 y folios 11950 a 12001 del Expediente N° 741-2020) la Administración indicó que de la verificación efectuada a la documentación e información presentada por la recurrente advirtió que es una Institución Educativa Particular (Universidad Privada) y se encontraba afecta al Impuesto a la Renta, de conformidad con lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú, el inciso c) de artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, el Decreto Legislativo N° 882 y el Decreto Supremo N° 047-97-EF; y agregó que la recurrente se encontraría exonerada al citado impuesto, siempre que cumpliera con los requisitos establecidos en el artículo 6° de la Ley N° 23733, es decir, que los excedentes de la universidad debieran ser invertidos a favor de la misma, en becas de estudio y que no pueden ser distribuidos entre sus miembros ni utilizados por ellos, directa o indirectamente.

Que, asimismo, señaló que luego de haber evaluado determinadas operaciones para verificar si se cumplía los requisitos señalados en el párrafo precedente, detectó de la información consignada en los libros contables proporcionados por la recurrente, una subvención Vitalicia en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, pues advirtió que contabilizó como gasto los pagos a por una subvención económica vitalicia durante los ejercicios acotados por los importes de S/ 11 200,00, S/ 8 400,00 y S/ 9 450,00, respectivamente, detallados en el Anexo N° 1 de los citados requerimientos (folios 21935 del Expediente N° 902-2020 y folio 11989 del Expediente N° 742-2020), precisando que el beneficiario de la referida subvención no pertenece ni perteneció a la universidad (no era, ni fue trabajador administrativo, alumno, profesor, ni autoridad) y que según la Resolución de Consejo Universitario N° 740-2010-CU-UJCM se le asignó dicha subvención en reconocimiento a las gestiones y donaciones que realizó durante su gestión edil, para el funcionamiento inicial de la universidad, por lo que señaló que se incumplía el requisito establecido en el artículo 6° de la Ley N° 23733.

Que, en razón a ello, requirió a la recurrente que cumpliera con sustentar si dicha subvención económica vitalicia otorgada en los mencionados ejercicios cumplía con el requisito establecido en el artículo 6° de la citada ley, para las universidades privadas (Instituciones Educativas Particulares), respecto a que los excedentes se deberían invertir en beneficio de la institución y en becas para estudio (folio 21947 del Expediente N° 902-2020 y folio 11999 y 12000 del Expediente N° 742-2020).

Que, en respuesta, la recurrente, con escritos de 24 de mayo, 31 de julio y 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 214483 del Expediente N° 902-2020), señaló en relación con la bonificación otorgada a que teniendo en cuenta la autonomía dispuesta en el artículo 4° de la Ley

³ Cabe advertir que la normativa citada en la presente resolución usa indistintamente los términos "Institución Educativa Particular" e "Institución Educativa Privada", para referirse a lo mismo.

⁴ Criterio sostenido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07451-10-2017 y N° 2593-3-2020.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Universitaria y, debido a que fue un socio fundador de la universidad, se desempeñó como docente ad honorem y, además, en reconocimiento a que fue una de las primeras personas que impulsó que el departamento de Moquegua contara con una universidad propia que albergara a todos los alumnos egresados de distintos centro educativos públicos y privados, evitando así la migración a otros lugares, con Resolución del Concejo Universitario N° 740-2010-CU-UJCM se le asignó una subvención económica vitalicia de S/ 700,00, en reconocimiento a las gestiones y donaciones que hizo durante su gestión edil para el funcionamiento inicial de la universidad.

Que a través del punto 1 de los Resultados de los Requerimientos N°

(folios 21872 a 21916 del Expediente N° 902-2020 y folios 11906 a 11945 del Expediente N° 741-2020), la Administración dio cuenta de lo señalado y la documentación ofrecida por la recurrente y, de su evaluación indicó que en cumplimiento del cuarto párrafo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú y a partir de la vigencia de las disposiciones tributarias establecidas en el Capítulo II del Decreto Legislativo N° 882, vigente desde enero de 1997 y durante los ejercicios fiscalizados, las universidades privadas (entre otras instituciones educativas particulares) que obtuvieran utilidades calificadas como tales por el artículo 12° del citado decreto legislativo, se encontraban afectas al Impuesto a la Renta y, que podían encontrarse exoneradas en tanto cumplieran con lo establecido en el inciso m) del artículo 19° de la indicada ley.

Que, en cuanto a la exoneración, indicó que luego de haber evaluado determinadas operaciones para establecer si la recurrente cumplía con los requisitos señalados en el inciso m) del artículo 19° de la referida ley, advirtió que la subvención vitalicia otorgada a en los ejercicios fiscalizados, fue un acto voluntario y de liberalidad por parte de la recurrente, otorgada a un tercero, para fines ajenos a la educación, incumpléndose así con la disposición de que los excedentes o utilidades debían ser invertidos únicamente en la propia institución y en becas de estudios, señalados en el artículo 6° de la Ley N° 23733 (folios 21911 a 21913 reverso del Expediente N° 902-2020 y folios 11940 a 11942 reverso del Expediente N° 741-2020).

Que en autos se observa que la Administración estableció que los ingresos obtenidos por la recurrente en los ejercicios 2011, 2012 y 2013 se encontraban gravados con el Impuesto a la Renta, debido a que no cumplió con los requisitos previstos en el inciso m) del artículo 19° de la indicada ley para efectos de encontrarse exonerada del pago del citado impuesto en los indicados ejercicios y, ello, en razón a que consideró que la recurrente incumplió lo dispuesto en el artículo 6° de la Ley N° 23733, al haber detectado que destinó sus excedentes a fines distintos a la inversión en favor de la institución o a becas para estudios.

Que, sin embargo, dado que la recurrente alega la inafectación o inmunidad tributaria al amparo del artículo 19° de la Constitución Política del Perú, previamente a determinar si la recurrente cumple con los requisitos previstos por el inciso m) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de considerarla exonerada de dicho impuesto en los ejercicios fiscalizados, corresponde analizar este aspecto.

Que a través de la Ley N° 25153, se creó la Universidad Privada de Moquegua, bajo el régimen privado y, a través del artículo 1° de la Ley N° 28436, se modificó su denominación a bajo el régimen privado.

Que, en ese sentido, en virtud de lo antes expuesto, la recurrente, al calificar como una institución educativa particular está afecta al Impuesto a la Renta, bajo el Régimen General, no habiendo perdido inmunidad alguna, pues nunca gozó de ella, por tanto, los ingresos que generó durante los ejercicios 2011 a 2013, se encontraron afectos al Impuesto a la Renta⁵, siendo que lo alegado en sentido contrario carece de sustento, quedando por verificar ahora si en los ejercicios fiscalizados se encontraba exonerada o no con el Impuesto a la Renta.

⁵ Mediante las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, presentadas con Formularios PDT 670 N° de 10 de abril de 2012, 2 de abril de 2013 y 3 de abril de 2014, respectivamente (folios 11809 del Expediente N° 741-2020 y folios 22545 a 22548 del Expediente N° 902-2020) se observa que la recurrente obtuvo una renta neta en los citados ejercicios por los importes de S/ 10 283 596,00, S/ 8 081 874,00 y S/ 10 737 755,00 respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Que, en este punto, resulta oportuno precisar que conforme con lo antes expuesto, solo se encontraban exoneradas con el Impuesto a la Renta, aquellas instituciones Educativas Privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 23733, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo, esto son, que el excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, lo inviertan en favor de la institución y en becas para estudios, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, siendo que solo se cumple con la finalidad de dicha norma, si esa distribución no opera directa o indirectamente, no solo porque la norma no restringe la prohibición a la distribución directa de su excedente, lo que implica que abarca también cualquier tipo de prohibición a su distribución indirecta, sino porque no tendría sentido interpretar que una norma que establece como requisito para gozar de una exoneración el que no se puedan distribuir las rentas de una entidad, permita que esa distribución se pueda hacer, antes de calcular el excedente, vía la deducción de costos y/o gastos, irracionales, no proporcionales y/o no relacionados a la finalidad educativa, reduciendo o eliminado cualquier excedente pasible de ser distribuido antes que este exista, trasladado los ingresos obtenidos a actividades no relacionadas a su finalidad educativa, por lo que no se cumplirá con dicha disposición cuando se destinen todo o parte de sus recursos y/o ingresos a cubrir costos y/o gastos, irracionales, no proporcionales y/o no relacionados a la finalidad educativa.

Que en el estatuto de la recurrente, aprobado por la Resolución N° 168-2002-CO-UPM (folios 9223 a 9247 del Expediente N° 902-2020), se aprecia que en los artículos 1°, 2°, 4° y 5° se establece que la (la recurrente) fue creada por Ley N° 25153 de 23 de diciembre de 1989, que inició sus actividades académicas el 15 de abril de 1991, que es una institución, con personería jurídica de derecho privado sin fines de lucro que se rige de conformidad con la Constitución Política del Perú, la Ley Universitaria, su reglamento y el estatuto, cuenta con autonomía académica, económica, normativa y administrativa, se encuentra integrada por profesores, estudiantes y graduados, que su duración de funcionamiento es indefinida y, que en caso de disolución, su patrimonio se destinará a fines iguales o semejantes a otras universidades para que sigan cumpliendo la misma finalidad educativa.

Que en el artículo 6° del indicado estatuto se señala que son fines de la recurrente: a) Acrecentar, conservar y transmitir la cultura universal, con sentido crítico y creativo, afirmando preferentemente los valores regionales y nacionales, b) Realizar investigación científica en humanidades, ciencia, tecnología y fomentar la creación intelectual y artística, c) Fomentar humanistas, científicos y profesionales de alta calidad académica, para cubrir las necesidades de la región del país, desarrollando en la comunidad universitaria, los valores éticos y cívicos, la actitud de responsabilidad, puntualidad, solidaridad social y el conocimiento de la realidad regional y nacional, d) Desarrollar la conciencia crítica y la autocrítica, el espíritu solidario y la sensibilidad social, para promover la transformación de la sociedad peruana y e) Promover la capacitación y perfeccionamiento de los docentes, graduados, trabajadores, administrativos y de servicios, para alcanzar la calidad total en la formación profesional.

Que, como se observa, la recurrente es una universidad privada que fue constituida como una persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro, esto es, bajo la forma jurídica a que se refiere el artículo 6° de la Ley N° 23733, por lo que para efectos de su acogimiento a la exoneración del Impuesto a la Renta se encuentra bajo los alcances del inciso m) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no es suficiente su calidad de universidad privada, sino que además, no deberá tener fines lucrativos y, tal como dispone el artículo 6° de la Ley N° 23733, deberá invertir sus excedentes o utilidades únicamente en la propia institución y en becas de estudios, no pudiendo distribuirlos entre sus miembros ni ser utilizados por estos de ninguna forma, por lo que sólo en la medida que cumpla todos estos requisitos podrá gozar de la citada exoneración.

Que, al respecto, la Administración indica que detectó situaciones que evidenciaron que la recurrente utilizó sus excedentes o recursos para fines distintos a los educativos, con lo cual no fueron invertidos en favor de ella como universidad o en becas de estudios o fueron distribuido directa o indirectamente entre sus miembros, como es el caso de una subvención vitalicia otorgada en los ejercicios 2011, 2012 y 2013.

Que cabe precisar que según lo dispuesto en el artículo 1° de la Ley Universitaria N° 23733, las universidades están integradas por profesores, estudiantes y graduados, siendo que en el estatuto de la recurrente, se señala que se encuentra integrada por profesores, estudiantes y graduados (folio 9246 del Expediente N° 902-2020) y, también cabe reiterar que de acuerdo con el artículo 6° de la Ley N° 23733, el excedente que pudiere resultar al término de un ejercicio presupuestal anual, tratándose de universidades



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

privadas, debe ser invertido en favor de la Institución y en becas de estudio, no pudiendo ser distribuido entre sus miembros ni utilizado por ellos, directa o indirectamente.

Que ahora bien, de lo actuado se advierte que la recurrente, a través de la Resolución de Consejo Universitario N° 740-2010-CU-UJCM de 31 de agosto de 2010 (folio 236 del Expediente N° 902-2020), señaló que teniendo en cuenta el Oficio N° de 9 de agosto de 2009⁶ y debido a que en su gestión edil como alcalde de la Municipalidad Provincial de Mariscal Nieto - Moquegua, realizó donaciones a la universidad, dispuso asignarle, por excepcionalidad, una subvención económica vitalicia mensual de S/ 700,00 a partir del mes de setiembre de 2010, asimismo, con Resolución de Consejo Universitario N° 1297-2013-CU-UJCM de 23 de setiembre de 2013 (folio 11115 del Expediente N° 741-2020) la recurrente incrementó, por excepcionalidad, el monto de la indicada subvención de S/ 700,00 a S/ 1 000,00.

Que, asimismo, en la documentación contable de los ejercicios 2011 a 2013, así como en las constancias y recibos de pago (folios 126 a 232 del Expediente N° 902-2020 y 11103 a 11114 del Expediente N° 742-2020) se advierte que la recurrente desembolsó en dichos ejercicios a los importes de S/ 8 400,00, S/ 8 400,00 y S/ 9 450,00, respectivamente.

Que, en base a lo antes expuesto, se tiene que en los ejercicios 2011 a 2013 la recurrente destinó parte de sus recursos económicos para beneficio de un tercero a título de liberalidad, es decir, sin que exista obligación de contraprestación alguna por dicho pago, siendo manifiesto que estos recursos económicos no fueron invertidos en su quehacer como universidad o en becas de estudio, por lo que se verifica el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6° de la Ley N° 23733 y, por ende, el incumplimiento de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de encontrarse exonerada al pago del Impuesto a la Renta.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el reparto de excedentes se produce luego de haberse obtenido una renta neta al final del ejercicio, una vez deducidos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente y es solo en dicho momento que puede efectuarse su repartición entre sus miembros, en lugar de reinvertirlo en actividades propias de su finalidad educativa, vulnerando lo previsto por el artículo 6° de la Ley N° 23733, no resulta atendible, toda vez que los desembolsos efectuados por la recurrente, anteriormente analizados, tuvieron como consecuencia que la recurrente obtuviera un menor excedente en cada ejercicio fiscalizado y que, por ende, destinara montos inferiores a sus fines o en becas de estudio, produciendo una distribución indirecta de esos excedentes, tal como ya fue explicado en considerandos precedentes.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que el régimen tributario aplicable a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos fue y será de inmunidad impositiva, esto es, se encuentran excluidas de toda posibilidad de que se le imputen el pago de tributos, no resulta atendible, dado que en el caso materia de análisis se ha verificado que es una institución educativa privada que se encuentra excluida de la inmunidad tributaria, resultándole aplicable las disposiciones que tengan incidencia en el Impuesto a la Renta, como es la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo inciso i) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, introducido por Decreto Legislativo N° 882, grava con dicho impuesto las rentas obtenidas por las instituciones educativas particulares.

Que lo argüido por la recurrente respecto a que ha reinvertido sus utilidades en infraestructura y para la adquisición de equipos de alta tecnología y que, sin embargo, por haber generado tales utilidades la Administración ha considerado que ha perdido la inmunidad tributaria, no resulta amparable, pues en virtud de lo establecido en el artículo 19° de la Constitución Política del Perú y lo establecido en el artículo 12° del Decreto Legislativo N° 882 y el inciso i) del artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta antes glosados, todas las instituciones educativas particulares están afectas al Impuesto a la Renta, bajo el Régimen General, es decir, la recurrente no ha perdido inmunidad alguna, nunca gozo de ella.

⁶ A través del cual el rector de la recurrente comunicó al secretario general de esta que el ingeniero experimentaba una difícil situación económica y personal, por lo que propuso que se considerara en agenda del Consejo Universitario, la necesidad de asignarle una pensión vitalicia mensual u otro apoyo en calidad de humanitario, debido a que dicha persona fue uno de los ciudadanos que luchó por la creación de la universidad (folio 234 del Expediente N° 902-2020).



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Que respecto a lo solicitado por la recurrente en relación a que este Tribunal emita pronunciamiento sobre la afectación de los derechos fundamentales a la libre asociación y a la educación de conformidad con lo previsto en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, se debe indicar que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto, toda vez que si bien de acuerdo con la citada norma constituye fuente de derecho las disposiciones constitucionales, ello no implica en modo alguno que este órgano tenga conferido la potestad para verificar la constitucionalidad de una norma, pues tal como ha señalado el Tribunal Constitucional mediante el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente Nº en el Fundamento 34, en ningún caso, los Tribunales Administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alegase violan la Constitución Política y los derechos que la recurrente señala que han sido vulnerados y que son de rango constitucional, pretendiendo con ello la inaplicación de normas con rango de ley, lo que no es competencia de este Tribunal. Cabe agregar que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, referida a las fuentes del derecho tributario, en modo alguno enerva lo expuesto por el Tribunal Constitucional, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto por la recurrente.

Que lo señalado por la recurrente en el sentido que al no tener un fin lucrativo dado que destina los excedentes al perfeccionamiento de la calidad educativa de la universidad y al haberse consignado en su estatuto que en caso de disolución, los bienes pasarán a disposición de instituciones que promuevan intereses educativos, no cabe lo señalado por la Administración respecto a que se distribuyó indebidamente los excedentes entre sus miembros, carece de sustento, dado que si bien de la lectura de su estatuto se desprende ello, conforme al análisis realizado precedentemente, esta efectuó donaciones para fines distintos de la inversión en su quehacer como universidad o en becas de estudio, no resultando atendible lo alegado en el sentido que sus excedentes no pueden ser considerados como utilidades.

Que, ahora bien, dado que la recurrente no se encontraba exonerada al pago del Impuesto a la Renta, la totalidad de sus rentas en los ejercicios 2011 a 2013 consignadas en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, presentadas con Formulario PDT 670 Nº

de 10 de abril de 2012, 2 de abril de 2013 y 3 de abril de 2014, respectivamente (folios 11809 del Expediente Nº 741-2020 y folios 22545 a 22548 del Expediente Nº 902-2020), se encontraban sujetas al pago del referido tributo, al no corresponderle la exoneración establecida en el inciso m) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 11809 del Expediente Nº 741-2020 y folios 22545 a 22548 del Expediente Nº 902-2020), por lo que sirvieron de base a la Administración para determinar las bases imponibles del aludido impuesto en tales ejercicios, sobre las que efectuó los reparos que se analizarán a continuación:

Reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, producto de las observaciones establecidas en el punto 1 de los Resultados de los Requerimientos Nº

Que el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, indica 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, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que esta norma recoge el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que el inciso l) del citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que 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 hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese y, que estas retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondiesen cuando hubieran sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Que, asimismo, según el criterio expuesto en la Resolución N° 02455-1-2010, el referido gasto no solo debe ser necesario, sino que adicionalmente debe resultar razonable en relación con el incremento de los ingresos, a las rentas totales obtenidas por la recurrente y a la propia remuneración percibida por sus trabajadores, adicionalmente, la Resolución N° 4212-1-2007, señala que dado que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, tal razonabilidad deberá establecerse sobre la base de la relación existente entre las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes al ejercicio.

Que el inciso d) del artículo 44° de la misma norma señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la ley⁷.

Que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad en cada caso; asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que, asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 03851-4-2008 y N° 12659-2-2008, entre otras, ha señalado que para tener derecho a deducir un gasto no sólo se debe acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones realizadas y que se ha efectuado el registro contable de ellas, sino que se debe demostrar que en efecto estas se han realizado, siendo que para ello es necesario en principio que los contribuyentes acrediten con documentación e indicios razonables, las transacciones realizadas con sus proveedores.

Que, en efecto, este Tribunal, según criterio expuesto en la Resolución N° 2411-4-96 ha señalado que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta es preciso que se encuentre demostrada su relación de causalidad con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, que se encuentre sustentado con documentación fehaciente que acredite el destino del gasto y que el monto del gasto corresponda al volumen de operaciones del negocio, es decir, su proporcionalidad y razonabilidad.

Que mediante el punto 3 de los Resultados de los Requerimiento N° (folio 21867 del Expediente N° 902-2020 y folio 11904 del Expediente N° 741-2020), la Administración mencionó que producto de haber verificado que la recurrente incumplió con los requisitos establecidos en el artículo 6° de la Ley N° 23733 para efectos de gozar de la exoneración del Impuesto a la Renta prevista en el inciso m) del artículo 19° la Ley del Impuesto a la Renta y, por ende que la totalidad de las rentas percibidas se encontraban gravadas con el citado impuesto en los ejercicios 2011 a 2013, tal como dejó establecido en el punto 1 de los aludidos resultados, además, procedió a observar diversos gastos deducidos en tales ejercicios que a continuación se detallan:

- Desembolsos efectuados para subvenciones económicas en los ejercicios 2011, 2012 y 2013

Que en el punto 3.1 de los Resultados del Requerimiento N° (folios 21866 y 21867 reverso del Expediente N° 902-2020 y folio 11903 del Expediente N° 741-2020), la Administración indicó que la subvención económica vitalicia otorgada por la recurrente a Antonio Cabello Oviedo en los ejercicios 2011 a 2013 por los importes de S/ 8 400,00, S/ 8 400,00 y S/ 9 450,00, respectivamente, detallados en el Anexo N° 1 de los indicados resultados (folio 21861 del Expediente N° 902-2020 y folio 11898 del Expediente N° 741-2020) fueron entregados de manera voluntaria y al no haber acreditado que cumplieran con el principio de causalidad dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y que no calificaran como un acto de liberalidad, no resultaban deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta de los anotados ejercicios, de conformidad con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 44° de la anotada ley.

⁷ Norma que se refiere a los gastos por donaciones otorgadas en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y de entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de determinados fines.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Que, como se indicó anteriormente, a través de la Resolución de Consejo Universitario N° 740-2010-CU-UJCM de 31 de agosto de 2010 (folio 236 del Expediente N° 902-2020), debido a que Calixto Antonio Cabello Oviedo, en su gestión edil, realizó donaciones a la universidad, la recurrente dispuso asignarle por excepcionalidad, una subvención económica vitalicia mensual de S/ 700,00 a partir del mes de setiembre de 2010; asimismo, se tiene que con Resolución de Consejo Universitario N° 1297-2013-CU-UJCM de 23 de setiembre de 2013 (folio 11115 del Expediente N° 741-2020) la recurrente incrementó por excepcionalidad el monto de la indicada subvención de S/ 700,00 a S/ 1 000,00, mensuales.

Que, asimismo, en el Libro Diario de los ejercicios 2011 a 2013, así como de las constancias y recibos de pago (folios 126 a 232 del Expediente N° 902-2020 y folios 11103 a 11114 del Expediente N° 742-2020) se advierte que la recurrente contabilizó como gasto los desembolsos efectuados en dichos ejercicios y entregó a (los importes de S/ 8 400,00, S/ 8 400,00 y S/ 9 450,00, respectivamente.

Que la recurrente dedujo en los ejercicios fiscalizados desembolsos efectuados en favor de Calixto Antonio Cabello Oviedo, desembolsos que obedecerían a la ayuda brindada por la recurrente a dicha persona, por su situación económica y en agradecimiento por las gestiones que habría realizado en su cargo como alcalde en los primeros años de la universidad, lo que deja claro que responden íntegramente a una liberalidad, dado que se otorgaron sin que existiese contraprestación alguna, por lo que no se aprecia que estos hubiera contribuido a la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Que, en ese sentido, al haber otorgado a título de liberalidad tales desembolsos, no resultan deducibles de conformidad con el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

- Canasta Navideña otorgadas a terceros en los ejercicios 2011 y 2013

Que conforme con el punto 1 de los Requerimientos N° 21938 a 21949 del Expediente N° 902-2020 y folios 11950 a 12001 del Expediente N° 741-2020) la Administración indicó que de la verificación efectuada a la documentación e información presentada por la recurrente advirtió que a través de la Resolución de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2011", que consistía en la entrega de una canasta con productos, asimismo, con Resolución de Consejo Universitario N° 1485-2013-CU/COG-UJCM de 11 de noviembre de 2013, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2013", que consistía en la entrega de una canasta con productos, los que parte de estos fueron entregados a terceros que no eran miembros de la universidad, esto es, personas con las que no guardaba un vínculo laboral.

Que, en respuesta, la recurrente, con escritos de 24 de mayo, 31 de julio y 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 21483 del Expediente N° 902-2020), señaló que las canastas navideñas sin llegar a tener un concepto remunerativo, son consideradas un "beneficio laboral", que fueron otorgados a sus docentes, personal administrativo y practicantes, cumplió con el principio de causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad en cumplimiento del inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que no faltó a la ley, universitaria ya que los gastos efectuados fueron previos y necesarios para mantener la fuente generadora de ingresos.

Que a través del punto 1 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 21872 a 21916 del Expediente N° 902-2020 y folios 11906 a 11945 del Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que luego de haber verificado la información proporcionada respecto a las compras realizadas, cargos de entrega de canastas, boletas de pago de los trabajadores, entre otros, constató que en el ejercicio 2011 la recurrente entregó canastas por el importe total de S/ 63 959,62 a las personas detalladas en el Anexo N° 9 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21854 del Expediente N° 902-2020) y en el ejercicio 2013, por el importe de S/ 143 144,80 a las personas detalladas en el Anexo N° 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 11879 a 11887 del Expediente N° 741-2020).

Que, en ese sentido, mediante el punto 3.2.1 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 21864 del Expediente N° 902-2020 y folio 11901 del



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que la entrega de canastas navideñas en los ejercicios 2011 y 2013 a terceras personas con las que no guardaba ningún vínculo laboral descritas en el Anexo N° 9 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21845 del Expediente N° 902-202) y el Anexo N° 6 del Resultado del Requerimiento N° (folios 11885 reverso del Expediente N° 741-2020), no resultaban deducibles de conformidad con lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que indicó que correspondía que se adicionara a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2013 los importes de S/ 800,00 y S/ 400,00, respectivamente.

Que, obra en autos, la Resolución de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011 (folio 1375 del Expediente N° 902-2020), a través de la cual la recurrente aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2011", el cual consistió en la entrega de una canasta con productos por un valor de S/ 200,00, entre otras personas⁸, a

y se precisó que a estas se entregarían sin costo alguno, advirtiéndose que con ellas no mantenía vínculo laboral alguno, siendo que de la verificación efectuada por la Administración, tales personas trabajaban para proveedores de servicios limpieza y vigilancia de la recurrente.

Que, ahora bien, tal como dejó constancia la Administración, así como en la documentación proporcionada por la recurrente (folios 1292 a 1299 del Expediente N° 902-2020 y folios 11879 a 11887 del Expediente N° 741-2020), se advierte que esta contabilizó como gasto en los ejercicios 2011 y 2013, los importes totales de S/ 800,00 y S/ 400,00, respectivamente, correspondientes las canastas navideñas con productos por el importe cada uno de S/ 200,00 otorgadas en el ejercicio 2011 a

y también en el ejercicio 2013 a estos dos últimos.

Que, al respecto, este Tribunal en la Resolución N° 603-2-2000 ha señalado que los aguinaldos incluyen tanto los regalos y sumas adicionales de dinero que otorguen los empleadores a sus trabajadores en Navidad o Fiesta de Reyes, en forma voluntaria, y las mayores remuneraciones impuestas por la ley.

Que, por consiguiente, de acuerdo con la normas y los criterios antes glosados, se tiene que si bien la norma del Impuesto a la Renta permite la deducción de aguinaldos que incluyen regalos como la entrega de canastas navideñas, ello es así en tanto se cumplan los requisitos establecidos en la misma, los que contemplan que se efectúe en función a la relación laboral, no obstante, en el caso de autos, las personas a las que habría entregado las anotadas canastas no son sus trabajadores, no habiendo acreditado la recurrente que en los ejercicios fiscalizados hubiera mantenido con tales personas un vínculo laboral, por lo que las canastas entregadas calificaron, en todo caso, como una liberalidad, por lo que de conformidad con el referido inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultan deducibles, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

- Canasta Navideña otorgadas a practicantes en los ejercicios 2011 y 2013 y bonificación extraordinaria por navidad otorgada a practicantes en el ejercicio 2012

Que cabe reiterar que de acuerdo con lo establecido en el literal l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles a fin de establecer la renta neta de la tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que, asimismo, conforme con el inciso d) del artículo 44° de la indicada ley, de la referida ley son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la ley.

Que, por otra parte, el artículo 1° de la Ley N° 28518⁹, Ley sobre modalidades formativas laborales, vigente desde el 25 de mayo de 2005, prescribe que las modalidades formativas son tipos especiales de

⁸ Docentes, personal administrativos y practicantes, por lo cuales no se efectuó reparo alguno por este motivo.

⁹ Mediante la Primera Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 28518 se derogó el Título I, De la Capacitación para el Trabajo, del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Formación y Promoción Laboral, Decreto Supremo N° 002-97-TR, y las demás normas que se opongan a lo dispuesto en la citada Ley N° 28518.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

convenios que relacionan el aprendizaje teórico y práctico mediante el desempeño de tareas programadas de capacitación y formación profesional.

Que el artículo 2º de la Ley Nº 28518 establece que las modalidades formativas son: 1) Del aprendizaje: a. Con predominio en la Empresa, b. Con predominio en el Centro de Formación Profesional: b.1 Prácticas Pre profesionales; 2) Práctica Profesional; 3) De la Capacitación Laboral Juvenil; 4) De la Pasantía: a. De la Pasantía en la Empresa y b. De la Pasantía de Docentes y Catedráticos y 5) De la actualización para la Reinserción Laboral.

Que el artículo 3º de la mencionada ley señala que las modalidades formativas no están sujetas a la normatividad laboral vigente, sino a la específica que la presente contiene.

Que de acuerdo con el artículo 42º de la anotada ley, constituyen obligaciones de la empresa: 1. Adoptar y cumplir los planes y programas que rijan la formación respectiva, 2. Proporcionar la dirección técnica y los medios necesarios para la formación laboral en la actividad materia del convenio. 3. Pagar puntualmente la subvención mensual convenida. 4. Otorgar el descanso semanal y feriados no laborables debidamente subvencionados. 5. Otorgar un descanso de 15 días debidamente subvencionado cuando la duración de la modalidad formativa sea superior a 12 meses. 6. Otorgar al beneficiario una subvención adicional equivalente a media subvención económica mensual cada seis meses de duración continua de la modalidad formativa. 7. No cobrar suma alguna por la formación. 8. Cubrir los riesgos de enfermedad y accidentes a través de EsSalud o de un seguro privado con una cobertura equivalente a 14 subvenciones mensuales en caso de enfermedad y 30 por accidente. 9. Brindar las facilidades para que la persona en formación que desee se afilie facultativamente a un sistema pensionario. 10. Emitir, cuando corresponda, los informes que requiera el Centro de Formación Profesional en que cursa estudios el aprendiz, practicante, pasante o beneficiario. 11. Otorgar el respectivo certificado al término del período de la formación que precise las capacidades adquiridas y verificadas en el desempeño efectivo de las labores dentro de la empresa.

Que los artículos 45º y 47º de la referida ley, prevén que la subvención económica mensual no puede ser inferior a una Remuneración Mínima cuando la persona en formación cumpla la jornada máxima prevista para cada modalidad formativa. Para el caso de jornadas formativas de duración inferior, el pago de la subvención es proporcional y, que la mencionada subvención no tiene carácter remunerativo, y no está afecta al pago del Impuesto a la Renta, otros impuestos, contribuciones ni aportaciones de ningún tipo a cargo de la empresa, salvo que esta voluntariamente se acoja al régimen de prestaciones de EsSalud a favor del beneficiario, caso en el cual abonará la respectiva contribución; asimismo, agrega que tal subvención económica mensual no está sujeta a ningún tipo de retención a cargo del beneficiario, salvo que este voluntariamente se acoja como afiliado facultativo a algún sistema pensionario.

Que, conforme con el punto 1 de los Requerimientos Nº (folios 21938 a 21949 del Expediente Nº 902-2020 y folios 11950 a 12001 del Expediente Nº 741-2020), la Administración indicó que de la verificación efectuada a la documentación e información presentada por la recurrente advirtió que a través de la Resolución de Consejo Universitario Nº 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2011", que consistía en la entrega de una canasta con productos, asimismo, con Resolución de Consejo Universitario Nº 2645-2012-CU/COG-UJCM de 31 de octubre de 2012 se aprobó el otorgamiento de una bonificación extraordinaria para Navidad 2012 y con Resolución de Consejo Universitario Nº 1485-2013-CU/COG-UJCM de 11 de noviembre de 2013, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2013", que consistía en la entrega de una canasta con productos, por lo que requirió que sustentara tales gastos.

Que, en respuesta, la recurrente, con escritos de 24 de mayo, 31 de julio y 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 21483 del Expediente Nº 902-2020), señaló que las canastas navideñas fueron otorgados a sus practicantes, por lo que cumplió con el principio de causalidad, razonabilidad, proporcionalidad y generalidad en cumplimiento del inciso l) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, precisando que los practicantes tienen beneficios y subvenciones, conforme con lo dispuestos en la Ley sobre Modalidades Formativas Labores Nº 28515.

Que a través del punto 1 de los Resultados de los Requerimientos Nº y Nº (folios 21872 a 21916 del Expediente Nº 902-2020 y folios 11906 a 11945 del Expediente Nº 741-2020), la Administración indicó que en la información consignada por la recurrente en



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

sus Libros Diario y Mayor y demás documentación contable verificó que aquella contabilizó como gastos en los ejercicios 2011 y 2013, compra de insumos para las canastas navideñas, precisando que algunas de estas canastas fueron entregadas a los practicantes de la recurrente, asimismo, también advirtió una bonificación extraordinaria otorgada a los practicantes, por navidad, en el ejercicio 2012.

Que mediante los puntos 3.2.2 de los Resultados de los Requerimientos N°

(folios 21864 y 21865 reverso del Expediente N° 902-2020 y folio 11901 del Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que el desembolso para la entrega a practicantes de canastas navideñas en los ejercicios 2011 y 2013 por los importes de S/ 7 250,00 y S/ 14 393,00, respectivamente, así como la bonificación extraordinaria otorgada por navidad en el ejercicio 2012 por el importe de S/ 4 500,00, no resultaban deducibles debido a que, según sostuvo, según el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta los beneficiarios de canastas navideñas debían ser trabajadores de la recurrente a efecto de considerar deducible el gasto por el anotado concepto y, agregó que toda vez que los practicantes no tenían un vínculo laboral con la recurrente, tales erogaciones constituían una liberalidad, por lo que indicó que correspondía que se adicionara a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013 los mencionados importes.

Que, conforme lo antes expuesto, la Administración fundamentó el reparo en el hecho que los practicantes, al no tener un vínculo laboral vigente con la recurrente, los gastos incurridos en la entrega de canastas navideñas y la bonificación extraordinaria otorgada por navidad durante los ejercicios 2011 a 2013, constituían una liberalidad, por lo que concluyó que no constituían gastos deducibles.

Que al respecto, en la documentación obrante en autos se aprecia que con Resolución de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011 (folio 1375 del Expediente N° 902-2020) la recurrente aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2011", el cual consistió en la entrega de una canasta con productos por un valor de S/ 200,00, la cual sería financiada en un 50% por la recurrente y el otro 50% por sus servidores que solicitaran expresamente su descuento en planilla; asimismo, se indicó que dicho beneficio alcanzaba a los practicantes.

Que con Resolución de Consejo Universitario N° 2645-2012-CU/COG-UJCM de 31 de octubre de 2012 (folios 719 y 720 del Expediente N° 902-2020) la recurrente dispuso otorgar bonificación extraordinaria por navidad, para personal en la modalidad formativa laboral (48 practicantes), por la suma unitaria de S/ 100,00.

Que con Resolución de Consejo Universitario N° 1485-2013-CU-UJCM de 11 de noviembre de 2013 (folio 11177 del Expediente N° 741-2020) la recurrente aprobó el otorgamiento de "Proyecto de canasta navideña 2013", para docentes ordinarios y personal administrativo con contrato indeterminado, a un costo S/ 400,00 por canasta, cuyo financiamiento será en un 50% por la recurrente y el otro 50% por los servidores antes mencionados, previa autorización de descuentos por planillas en 5 cuotas y para docentes y personal administrativo contratado, así como personal en la modalidad formativa laboral (practicantes), a un costo de S/ 200,00 financiado al 100% por la recurrente.

Que, por lo expuesto, se aprecia que la recurrente, en los ejercicios 2011 a 2013, contabilizó como gastos los importes de S/ 7 250,00, S/ 4 500,00 y S/ 14 393,00, respectivamente (folios 21846 a 21853 y 21843 del Expediente N° 902-2020 y folios 11879 a 11897 del Expediente N° 741-2020) y que según lo señalado en las resoluciones de consejo universitario antes señaladas corresponden a las entregas de canastas navideñas a sus practicantes en el ejercicio 2011 y 2013, así como a la bonificación extraordinaria por navidad en el ejercicio 2012.

Que, también se advierten en autos, los documentos denominados "Relación de Personal Practicante para entrega de canasta navideña 2013" y "Personal Practicante" (folios 1325 del Expediente 902-2020 y 11166 del Expediente N° 741-2020), los cuales dan cuenta de la recepción de las canastas navideñas por parte de los practicantes de la recurrente, durante los ejercicios 2011 y 2013, aspecto que no fue cuestionado por la Administración.

Que al respecto, si bien los practicantes de una empresa no tienen un vínculo laboral con ella, lo que mantienen es una relación particular que se rige por sus normas especiales, por la cual reciben una subvención económica que realizan en el marco de la orientación y capacitación técnica y profesional que les brinda la empresa, la misma que por disposición expresa de la ley no tiene carácter remunerativo y,



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

por tanto, no está sujeta a retenciones; así, la entrega de canastas navideñas a los practicantes no puede entenderse como un acto de liberalidad a que se refiere el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues su entrega no califica como un acto no contraprestativo, ya que tiene como origen y motivación la labor que aquéllos realizan a su favor y que contribuye al desarrollo de sus actividades, por lo que incluso, bien pueden integrar la subvención económica que se les asigna.

Que, en consecuencia, los gastos incurridos por la empresa por motivo de entrega de canastas navideñas y bonificación extraordinaria por navidad otorgada a sus practicantes durante los ejercicios 2011 a 2013, están relacionados con la generación de la renta, por lo que cumplen con el requisito de causalidad y razonabilidad, por lo que correspondía aceptar su deducción.

Que, en consecuencia, procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

- Canasta navideña importe asumido por beneficiario en los ejercicios 2011 y 2013

Que conforme con el punto 1 de los Requerimientos N° (folios 21938 a 21949 del Expediente N° 902-2020 y folios 11950 a 12001 del Expediente N° 741-2020) la Administración indicó que de la verificación efectuada a la documentación e información presentada por la recurrente advirtió que a través de la Resolución de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2011", que consistía en la entrega de una canasta con productos a un costo de S/ 200,00 y que sería financiando en un 50% por la recurrente y el otro 50% por los servidores de esta que solicitaran de manera expresa descuentos por planilla y, con Resolución de Consejo Universitario N° 1485-2013-CU/COG-UJCM de 11 de noviembre de 2013, se aprobó el "Proyecto de canasta navideña 2013", que consistía en la entrega de una canasta con productos a un costo de S/ 400,00 y que sería financiando en un 50% por la recurrente y el otro 50% por los servidores de esta que solicitaran de manera expresa descuentos por planilla y, mencionó que de la verificación de sus libros contables y demás documentación proporcionada advirtió que la recurrente contabilizó las compras de insumos para las canastas navideñas y entregó en los ejercicios 2011 y 2013 a miembros de la universidad (docentes, consejeros, assembleístas), por lo que solicitó que sustentara tales gastos.

Que, en respuesta, la recurrente, con escritos de 24 de mayo, 31 de julio y 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 21483 del Expediente N° 902-2020), señaló que el derecho de otorgar una canasta navideña a sus trabajadores, se encuentra dentro del Reglamento de la Carrera Administrativa, por lo que considera que solo otorgó un "beneficio laboral" que no vulneró la Ley Universitaria.

Que a través del punto 1 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 21872 a 21916 del Expediente N° 902-2020 y folios 11906 a 11945 del Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que luego de haber verificado la información proporcionada respecto a las compras realizadas, cargos de entrega de canastas, boletas de pago de los trabajadores, entre otros, constató que contabilizó como compra los insumos para las canastas navideñas en la Cuenta 60.3.2.1.09 - Suministros por un importe total S/ 117 844,00 y S/ 144 062,80, que fueron considerados como gasto en su totalidad en los ejercicios 2011 y 2013.

Que, en ese sentido, mediante el punto 3.2.3 de los Resultados de los Requerimientos N° (folios 21864 del Expediente N° 902-2020 y 11900 y folio 11911 reverso del Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que las compras realizadas para la entrega de canastas navideñas se contabilizaron como gastos en los ejercicios 2011 y 2013 por los importes de S/ 117 844,00 y S/144 064,080, respectivamente, precisando que a pesar de haber realizado los descuentos vía planilla a los trabajadores y practicantes, respecto al porcentaje del costo de la canasta que les correspondía (según lo dispuesto en las Resoluciones de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU-UJCM y N° 1485-2013-CU-UJCM), la recurrente no realizó ningún ajuste al gasto contabilizado en los indicados ejercicios por los descuentos realizados por los importes de S/ 54 040,38 y S/ 920,00, respectivamente; por lo que indicó que dichos montos no resultaban deducibles de la base imponible del Impuesto a la Renta en los aludidos ejercicios y, por ende, consignó que debían adicionarse.

Que, al respecto, se tiene que en las Resoluciones de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM de 28 de octubre de 2011 y N° 1485-2013-CU-UJCM de 11 de noviembre de 2013 (folio 1375 del Expediente N° 902-2020 y folios 719 y 720 del Expediente N° 902-2020), a través de las cuales la



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

recurrente aprobó los "Proyectos de canasta navideña de los ejercicios 2011 y 2013", respectivamente, se dispuso que del importe de las canastas navideñas otorgadas en los anotados ejercicios el 50% sería financiada por sus servidores que solicitaran expresamente su descuento en planilla.

Que en los ejercicios 2011 y 2013 por las compras realizadas para la entrega de canastas navideñas contabilizó como gastos los importes de S/ 117 844,00 y S/ 144 064,80, siendo que de tales importes, conforme se observa en las planillas de remuneraciones, así como en las boletas de pago de remuneraciones de cada trabajador (folios 33, 721 a 1287 y folio 21859 del Expediente N° 902-2020 y 11118, 1183, 11888 a 11894 del Expediente N° 741-2020) la recurrente efectuó descuentos vía planillas a sus trabajadores respecto al porcentaje del costo de la canasta que les correspondía de conformidad con lo señalado en las Resoluciones de Consejo Universitario N° 1873-2011-CU/COG-UJCM y N° 1485-2013-CU-UJCM, por los importes de S/ 54 040,00 y S/ 920,00 en los ejercicios 2011 y 2013, respectivamente.

Que, en ese sentido, tales importes, descontados vía planilla a sus trabajadores en los ejercicios fiscalizados no correspondían que fueran contabilizados como gasto y, pese a eso, lo hizo, no habiendo indicado, ni sustentado el motivo de ello, por lo que tales importes no resultaban deducibles en los anotados ejercicios y, en ese sentido, por lo que corresponde confirmar la apelada en dicho extremo.

Canastas navideñas no entregadas en el ejercicio 2013

Que con mediante el punto 3.2.4 del Resultado del Requerimiento N° (folio 11900 del Expediente N° 741-2020), la Administración señaló que contabilizó las compras por canastas navideñas y que no fueron entregadas el ejercicio por el importe de S/ 1 399,30; sin embargo indicó que no era un gasto que cumpliera con el principio de causalidad dispuesta en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que concluyó que procedería a reparar tal monto a la base imponible del citado impuesto y ejercicio.

Que en autos se verifica que la Administración reparó la deducción del gasto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por el importe de S/ 1 399,00 contabilizado en la Cuenta 65.6.9 - Otros suministros de consumo inmediato (folio 11836 del Expediente N° 741-2020), que corresponden, según lo constatado por la Administración y, tal como se detalla en el Cuadro N° 5 del mencionado resultado (folio 11932 reverso del Expediente N° 741-2020), a las compras de productos contenidas en las canastas navideñas que no fueron entregados a ninguna persona y, en tanto que la recurrente no presentó ninguna documentación que acreditara que dicho desembolso se haya encontrado vinculado con la generación y/o al mantenimiento de su fuente productora, no se ha sustentado que el gasto acotado cumpliera con el principio de causalidad, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentados

Que el inciso a) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, establece que califican como rentas de quinta categoría, las obtenidas por concepto del trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que, por su parte, el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que conforme con el punto 1 de los Requerimientos N° (folios 21938 a 21949 del Expediente N° 902-2020 y folios 11950 a 12001 del Expediente N° 741-2020) la Administración señaló que en los libros contables exhibidos por la recurrente advirtió que esta contabilizó como gasto y pagó a sus trabajadores (docentes) por los conceptos remunerativos anotados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas", detallados en el Cuadro N° 12, los importes de S/ 459 157,73, S/ 502 553,33 y S/ 477 501,00 en los ejercicios 2011, 2012 y 2013, respectivamente, por lo que le requirió sustentar con la documentación correspondiente las razones por las cuales contabilizó y efectuó el pago



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

de los indicados importes en los citados ejercicios y, le indicó que de no cumplir con sustentar lo antes señalado consideraría que tales pagos realizados fueron entregados de manera unilateral y a título de liberalidad por parte de la recurrente hacia los docentes y trabajadores.

Que, en respuesta, la recurrente, con escritos de 24 de mayo y 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 214483 del Expediente N° 902-2020), en cuanto al pago otorgado descrito en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas", señaló que si bien agrupaban los conceptos de examen de suficiencia, examen complementario, jurado de sustentación de tesis, dictado de cursos de actualización profesional pro - título, coordinación pro - título, pagos por dictado de clases en centro pre universitario, dirigidos, cursos de segunda especialidad, de maestría, todas las indicadas actividades fueron desarrolladas fuera del horario de trabajo ya que se llevaron a cabo, por lo general, los fines de semana.

Que mediante el punto 1 de los Resultados de los Requerimientos N° y N° (folios 21872 a 21916 del Expediente N° 902-2020 y folios 11906 a 11945 del Expediente N° 741-2020), en lo referente a la bonificación catalogada como "otros", la Administración señaló que la recurrente no cumplió con sustentar con la documentación correspondiente, los conceptos, razones y motivos por los cuales fueron contabilizados como gastos en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas", los importes de S/ 327 333,44, S/ 115 094,44 y S/ 139 925,00 pagados en los ejercicios 2011 a 2013 a su personal docente.

Que, en ese sentido, a través del punto 3.4 del Resultado del Requerimiento N° y el punto 3.3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 21863 del Expediente N° 902-2020 y folio 11900 del Expediente N° 741-2020) la Administración indicó que observó el gasto contabilizado en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" en los ejercicios 2011 a 2013 y, agregó que la recurrente, a efecto de sustentarlo, mediante sus escritos de 24 de mayo y 20 de agosto de 2018, indicó que correspondían a pagos realizados a diversos docentes por el "Dictado Pro Título", jurado en tesis, cursos dirigidos libres, dictado de curso de segunda especialidad, doctorado, examen de suficiencia, examen complementario, entre otros, desarrollados fuera del horario de trabajo y, destacó que, sin embargo, la recurrente no sustentó con las respectiva documentación que los servicios supuestamente realizados, detallados en los Anexos N° 18 y 19 del Resultado del Requerimiento N° y Anexo N° 12 del Resultado del Requerimiento N° (folios 21725 a 21821 del Expediente N° 902-2020 y folios 11841 a 11863 del Expediente N° 741-2020) se hubieran prestado, por los importes de S/ 327 333,44, S/ 115 094,44 y S/ 139 925,00, por lo que concluyó que no correspondía que se dedujeran tales gastos.

Que de lo actuado se tiene que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 los importes de S/ 327 333,44, S/ 115 094,44 y S/ 139 925,00, respectivamente, contabilizados como gastos en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas", al no encontrarse sustentadas los servicios por los cuales realizó el pago a sus docentes.

Que, al respecto, en el caso de autos, se aprecia que tanto la recurrente como la Administración coinciden en establecer que los pagos materia de observación, fueron destinados a los docentes de la recurrente, con los que tiene vínculo laboral, tal como es reconocido por la Administración (folio 22400 del Expediente N° 902-2020), en ese sentido, habida cuenta que estos mantienen una relación laboral con aquella, tales desembolsos califican como renta de quinta categoría, conforme con lo establecido en el inciso a) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁰, debiendo precisarse que el hecho que la recurrente no sustentara los servicios por los cuales se realizaron tales pagos, no enerva que estos obedecen al vínculo laboral existente, sin que estuviera acreditado en autos lo contrario.

Que, en consecuencia, al ser los desembolsos observados, gastos que constituyeron para sus perceptores rentas de quinta categoría, estos son deducibles del Impuesto a la Renta, conforme con lo establecido en el inciso v) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sin que se aprecie en autos que la Administración objetara el cumplimiento de los requisitos establecidos en dicha norma para su deducción, por tanto, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

¹⁰ Inclusive, si tales ingresos hubieren obedecido a prestaciones de servicios considerados dentro de la cuarta categoría, en tanto tales docentes mantienen simultáneamente una relación laboral de dependencia, estos calificarían como renta de quinta de acuerdo con el inciso f) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Otros reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, 2012 y 2013

Provisión para litigios – ejercicio 2011

Que el inciso f) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley.

Que la Administración mediante el punto 2.1 del Requerimiento N° (folio 21937) señaló que de la revisión efectuada a los libros y demás documentación exhibida por la recurrente verificó que esta contabilizó gastos en la Cuenta 68611 - Provisión para litigios - costo por el importe de S/ 1 007 955,41, e indicó que estos reducen la renta neta del ejercicio 2011 y se encuentran detallados en el Anexo N° 6 del citado requerimiento (folio 21920 del Expediente N° 902-2020), por lo que solicitó proporcionar por escrito, el sustento con la normatividad, argumentos, análisis detallado y documentación sustentatoria que considerara conveniente, así como el detalle de los conceptos que integran el referido gasto y, el sustento para que tales conceptos e importes pudieran ser deducidos de la utilidad obtenida en el ejercicio 2011 atendiendo al principio de causalidad dispuesto en el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en respuesta, con escrito de 20 de agosto de 2018 (folios 21418 a 21422), la recurrente señaló que adjuntaba el análisis y documentación sustentatoria del gasto por litigios en el ejercicio fiscalizado, precisando que correspondían al reconocimiento de pagos hechos por los alumnos que estudiaban en la modalidad a distancia a través de las diferentes asociaciones y, agregó que a tal efecto, se siguió el procedimiento de presentación de su Formato Único de Trámite - FUT, adjuntando recibo de pago y llenado de una declaración jurada, reconocidos y aprobados con Resolución N° 2019-2011-CU-COG-UJCM de 11 de noviembre de 2011.

Que a través del punto 2.1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21871), la Administración dio cuenta del escrito y la documentación presentada por la recurrente, e indicó que de la documentación ofrecida por la recurrente se advertía que algunas personas (alumnos) sustentaban que realizaron pagos a terceros denominadas "asociaciones", con las cuales la recurrente tenía convenios o contratos para que dichas asociaciones por encargo de la recurrente, sean intermediarios para llevar a cabo o prestar servicios de pre grado y post grado en diferentes ciudades de la Zona Sur del Perú (Tacna, Puno, Arequipa, Lima, entre otras).

Que, asimismo, mencionó que tales pagos fueron realizados entre los años 2005 a 2010 y, no en el periodo fiscalizado, precisando que, en el Libro Diario de la recurrente del ejercicio fiscalizado, contabilizó ingresos de ejercicios anteriores y que estos eran los mismos importes que los contabilizados como gastos en la Cuenta 68611 - Provisión para litigios – costo por el importe de S/ 1 007 955,41.

Que agregó que la recurrente adjuntó copia de las Resoluciones de Consejo Universitario N° 1642-2011-CU-COG-UJCM y N° 2019-2011-CU-COG-UJCM a través de las cuales autorizó reconocer pagos de los alumnos del Programa de Educación a Distancia de las Asociaciones Educativas realizados en los años 2005 a 2010 para efectos académicos y para no perjudicarlos y, sin embargo, precisó que estos no sustentaban la provisión para litigios efectuada por la recurrente.

Que, en virtud de lo antes expuesto, señaló que no se verificaba ninguna documentación que sustentara el "litigio" por parte de la recurrente con las indicadas "asociaciones", ni con los alumnos que tuvieran como consecuencia realizar una provisión contable en el ejercicio 2011, por lo que señaló que correspondía que el importe observado (S/ 1 007 955,41) fuera adicionado a la base imponible del Impuesto a la Renta del indicado ejercicio.

Que en autos se verifica que la recurrente, en el ejercicio 2011, contabilizó como gasto el importe de S/ 1 007 955,41 por "Provisión para Litigios", suma que fue reparada por la Administración al indicar que no se había cumplido con sustentar la indicada provisión en el mencionado ejercicio (folio 21757 del Expediente N° 902-2020).

Que, al respecto, la recurrente adjuntó copia de los documentos denominados "Formulario Único de Trámite – FUT" emitidos por diversas personas (alumnos de la recurrente de Pre Grado y Post Grado -



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

modalidad de estudio a distancia), a través de los cuales, cada uno de estos, solicitaron a la recurrente el reconocimiento de los pagos efectuados entre los años 2005 a 2010 a diversas asociaciones educativas con las cuales la recurrente tenía convenio en tales años para brindar servicios de Pre Grado y Post Grado en las ciudades de Tacna, Puno, Arequipa, Lima, entre otras, asimismo, adjunto a cada mencionado formato los comprobantes de pagos emitidos por las indicadas asociaciones a los referidos alumnos (folios 10012 a 14413 del Expediente N° 902-2020).

Que, asimismo, se aprecia que mediante Resolución de Consejo Universitario N° 1642-2011-CU-COG-UJCM de 14 de setiembre de 2011, la recurrente autorizó a las instancias correspondientes procesar "Reconocimientos de Pago", sin declaración jurada y DNI, por las solicitudes que se encontraran en su Oficina de Economía y Finanzas y se fijó como plazo para solicitar tal reconocimiento hasta el 30 de setiembre de 2011; asimismo, se advierte que con Resolución de Consejo Universitario N° 2019-2011-CU-COG-UJCM de 11 de noviembre de 2011, se amplió el plazo para trámites de "Reconocimientos de Pago" hasta el 30 de noviembre de 2011 de los alumnos del Programa de Educación a Distancia de las asociaciones educativas con las que ya no tenía convenio (folios 35 y 14414 del Expediente N° 902-2020).

Que, de las normas antes glosadas, se tiene que únicamente son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las provisiones cuya deducción admite el artículo 37° de Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde verificar si correspondía que la recurrente dedujera la provisión observada.

Que, al respecto, la documentación adjuntada por la recurrente solo da cuenta del reconocimiento por parte de esta a sus alumnos, en el año 2011, de diversos pagos que realizaron en años anteriores a diversas asociaciones educativas con las que la recurrente tenía convenios para prestar servicios educativos, sin haber explicado ni sustentado el origen de dicha provisión, por lo que no se encuentra acreditado que la provisión registrada corresponda a una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta durante el ejercicio fiscalizado.

Que, sin perjuicio de lo expuesto y, en el supuesto que la recurrente pretendía deducir una provisión por deuda por cobranza que le seguía a las diversas asociaciones educativas con las cuales tenía convenio, debió cumplir con los requisitos para la deducción de la provisión de deudas de cobranza dudosa, establecidas en el inciso i) del artículo 37° Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21 de su reglamento, lo que no hizo.

Que, por consiguiente, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no se verifica en autos que esta hubiera presentado medio probatorio alguno que sustentara la provisión registrada en la Cuenta 68611 - Provisión para litigios - costo por S/ 1 007 955,41, por lo que constituye una provisión no deducible tributariamente y, ese sentido, al encontrarse arreglado a ley el reparo efectuado, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en tal extremo.

Impuesto pagado por la compra de un activo y contabilizado como gasto

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1112¹¹, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, agregando que 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, entendiéndose como tal, al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, al valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por dicha ley.

¹¹ Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 29 de junio de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

Que el referido artículo 20° añadía que para efecto de lo dispuesto en el considerando precedente, se entiende por costo de adquisición a la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra, entre otros, fletes, seguros, gastos de despacho, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente.

Que el artículo 41° de la mencionada ley, prevé que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que de acuerdo con el inciso e) del artículo 44° de la anotada ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que de conformidad con los párrafos 6 y 7 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, las propiedades, plantas y equipos, son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un período, añadiéndose que un elemento de propiedades, planta y equipos se reconocerá como activo si, y solo si sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del mismo; y el costo del elemento puede medirse con fiabilidad. Por otro lado, dicha NIC en su párrafo 37 menciona que una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad, y los siguientes son ejemplos de clases separadas: (a) Terrenos, (b) Terrenos y edificios, (c) Maquinaria, (d) Buques, (e) Aeronaves, (f) Vehículos de motor, (g) Mobiliario y enseres y (h) Equipo de oficina.

Que de otro lado, el párrafo 15 de la NIC N° 16, modificada en 1998, oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad a través de la Resolución N° 023-2001-EF/93.01, indica que el costo de los elementos de las propiedades, planta y equipo, comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier costo directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, como el costo de preparación del emplazamiento físico, los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los costos de instalación y los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos o ingenieros, entre otros.

Que, de otro lado, se debe indicar que el artículo 69° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 055-99-EF, establece que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Que este Tribunal en reiterada jurisprudencia, tal como la contenida en las Resoluciones N° 08379-9-2022 y N° 5678-1-2002, señala que cuando el contribuyente no tenga derecho a la utilización del Impuesto General a las Ventas como crédito fiscal, puede deducirlo como costo o gasto para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que, la Administración, mediante el punto 2.2 del Requerimiento N° (folio 21937) señaló que de la revisión a los libros contables y demás documentación exhibida por la recurrente verificó que esta contabilizó como gasto en la Cuenta 6411 - Impuesto General a las Ventas el importe de S/ 30 168,03 y como sustento de dicha contabilización, un depósito efectuado en la Cuenta Corriente N°

del Banco de Crédito del Perú, en el que se consignó como beneficiario a la empresa por lo que solicitó a la recurrente que exhibiera el comprobante de pago y/o documentación sustentatoria del indicado gasto, así como la documentación que acreditara su causalidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través del punto 2.2 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21870 del Expediente N° 902-2020), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

(folios 99921 a 10011 del Expediente Nº 902-2020) y, luego de su evaluación, señaló que según las Resoluciones de Consejo Universitario Nº 191-2011-CU-UJCM de 7 de abril de 2010 y Nº 160-2011-CU-UJCM de 14 de enero de 2011, la recurrente adquirió 15 unidades dentales de un proveedor brasileño para implementar su clínica odontológica universitaria, pero que no pudo culminar con el trámite de importación al no cumplir con los requisitos necesarios, por lo que decidió que el importador fuera la empresa [redacted], y, de manera posterior, dicho bien retornaría a la recurrente.

Que agregó que en cualquiera de las formas en que pudiera haberse llevado la compra de los 15 equipos, es decir, mediante la importación directa o la compra de un proveedor luego de nacionalizada, tales bienes formaban parte del activo fijo de la recurrente; asimismo, señaló que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 41º, inciso e) del artículo 44º e inciso 1 del artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, las unidades dentales eran bienes que debían formar parte del activo fijo, por lo que todos los desembolsos incurridos al adquirir o comprar los referidos bienes constituían parte del costo de adquisición, incluyendo desembolsos que correspondían al pago de los gastos de despacho, los derechos aduaneros e impuestos pagados en la importación (este último concepto podrían ser utilizados como crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, en caso correspondiera), y que, en ningún caso, los desembolsos incurridos en la nacionalización o la adquisición de los mencionados bienes debían contabilizarse como gastos deducibles del Impuesto a la Renta, por lo que indicó que debía adicionarse el importe de S/ 30 168,03 a la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que, en el caso de autos, se advierte que la recurrente, con Resolución de Consejo Universitario Nº 191-2010-CU-UJCM de 7 de abril de 2010 (folio 9940 del Expediente Nº 902-2020), aprobó la implementación de una clínica odontológica universitaria, con la adquisición de 15 unidades dentales, 2 compresoras dentales y 2 esterilizadores, con cargo al Presupuesto 2009 que le fue asignado a la Facultad de Ciencias de la Salud (folio 99940 del Expediente Nº 902-2020), asimismo, con Resolución Rectoral Nº 290-2010-R-UJCM de 30 de abril de 2010 (folio 9981 del Expediente Nº 902-2020) aprobó el otorgamiento de la Buena Pro a [redacted] por un monto total de US\$ 43 485,00 para la compra de 15 unidades dentales para la carrera profesional de Odontología de la Universidad José Carlos Mariátegui, cabe señalar que es a Precio CIF Callao y que no incluía el desaduanaje, ni tampoco el medio de Transporte.

Que con Oficio Nº [redacted] de 17 de diciembre de 2010 (folio 9986 del Expediente Nº 902-2020) la decana de la Facultad de Ciencias de la Salud comunicó al rector de la recurrente que las unidades dentales compradas se encontraban todavía en Aduanas del Callao, debido a que no se contaba con el requisito de tener una droguería y, que de la agencia aduanera que contrató para el trámite administrativo de desaduanaje, le brindó una solución, que consistía en vender las unidades dentales en Aduanas a la empresa [redacted] (importador de equipos y materiales médicos y los distribuidores en el Perú), a fin que dicha entidad se encargara del desaduanaje al contar con todos los requisitos correspondientes y, una vez concluido tal paso este vendería nuevamente las unidades dentales a la recurrente.

Que, por tal motivo, se advierte que la recurrente, con Resolución de Consejo Universitario Nº 160-2011-CU-UJCM de 14 de enero de 2011 (folio 9991 del Expediente Nº 902-2020), autorizó la venta de las unidades dentales adquiridas por ella que se encontraban en Aduanas Callao (Zona Primaria) a la empresa [redacted] a fin de que esta se encargara del desaduanaje y posteriormente a ello revirtiera a la recurrente y, se dispuso el desembolso de US\$ 10 000,00, por el trámite de nacionalización e impuestos.

Que según el Informe Nº [redacted] de 1 de marzo de 2011 (folio 10000 del Expediente Nº 902-2020) el jefe de logística y servicios generales solicitó la autorización para depositar a la cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú de la empresa [redacted] el importe de S/ 30 168,03, por ser tal empresa la encargada del desaduanaje, gastos aduaneros y demás impuestos y posterior a ello revertir a la recurrente las unidades dentales adquiridas.

Que, por otra parte, en el Registro de Compras y Libro Diario del ejercicio 2011 de la recurrente (folio 10010 del Expediente Nº 902-2020) se advierte que dedujo como gasto para el Impuesto a la Renta del anotado ejercicio el importe de S/ 30 168,03, que indicó que correspondía al Impuesto General a las Ventas pagado por la adquisición de unidades dentales; asimismo, obra un vóucher de depósito en la



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Cuenta Corriente N°

del Banco de Crédito del Perú correspondiente a la empresa
por el importe de S/ 30 168,03.

Que de lo actuado se tiene que la recurrente habría adquirido 15 unidades dentales para que fueran usadas en la clínica odontológica universitaria de su Facultad de Ciencias de la Salud y que al no poder realizar la importación definitiva de tales bienes al no contar con el requisito de tener una droguería, vendió dichos productos, antes de la importación, a la empresa para que esta pudiera realizarla, disponiendo el depósito de S/ 30 168,03, para el pago del Impuesto General a las Ventas por la importación de los indicados bienes, importe que fue observado por la Administración.

Que, en ese entendido, habida cuenta que al momento de realizar la importación de los bienes antes detallados, el propietario de estos fue la empresa el Impuesto General a las Ventas pagado por la importación de tales bienes le correspondía a dicha empresa más no a la recurrente, por lo que no podía ser aceptado tributariamente como gasto y/o costo de la recurrente, en consecuencia, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo en los términos antes expuestos.

Diferencias entre lo registrado y declarado en el ejercicio 2011

Que según el inciso a) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, el citado tributo grava, las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que de conformidad con el inciso a) del artículo 28° del de la referida Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que el artículo 20° de la citada ley dispone que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable.

Que a través del punto III del Requerimiento N° (folio 21986 reverso del Expediente N° 902-2020) la Administración comunicó a la recurrente que en su declaración jurada del Impuesto a la Renta declaró una renta neta imponible de S/ 10 283 596,00 y que, sin embargo, de acuerdo con el Balance de Comprobación proporcionado consignó una utilidad de S/ 7 704 715,12, por lo que le requirió que cumpliera con adjuntar un análisis detallado de la diferencia detectada por el importe de S/ 2 578 880,88, siendo que en el punto III del resultado del citado requerimiento, dejó constancia que la recurrente no cumplió con adjuntar documentación que sustentara dicha diferencia.

Que a través del punto 1 del Requerimiento N° (folio 21740 del Expediente N° 902-2020), la Administración le reiteró que cumpliera con presentar un análisis detallado de la diferencia detecta señalada en el Resultado del Requerimiento N°

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21744 del Expediente N° 902-2020) dejó constancia que la recurrente, en respuesta, señaló que el mejor análisis era la información consignada en los Estados Financieros y Balance de Comprobación, así como sus libros contables y que al no encontrarse exonerados del Impuesto a la Renta no consideró conveniente efectuar la declaración rectificatoria; asimismo, indicó que tomando en consideración los libros contables y demás documentación detectó la diferencia por el importe de S/ 2 578 880,88, tal como se encontraba detallada en el Anexo N° 1 del citado resultado (folio 21743 del Expediente N° 902-2020).

Que, de lo actuado se aprecia que la Administración formuló el reparo por el importe de S/ 2 578 881,00, por la diferencia detectada entre la utilidad determinada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 presentada mediante PDT 670 N° y su Balance de Comprobación elaborado en función a lo consignado en sus Libros Diario y Mayor, según el siguiente detalle:



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

Descripción	Declaración Jurada ¹	Adición	Deducción	Según Balance de Comprobación
Estado de Ganancias y Pérdidas	Importe (S/)	(S/)	(S/)	Importe (S/)
Ventas Netas o Ingresos por Servicios	27 911 231,00		1 817 804,90	26 093 426,00
-Descuentos, Rebajas y Bonificaciones	(232 595,00)			(232 595,00)
Costo de Ventas				
Utilidad Bruta	27 678 636,00			25 860 831,00
Gasto de Ventas			(246 412,60)	246 412,60
Gasto de Administración	17 995 946,00		(984 069,30)	(18 980 015,30)
Resultado de Operación	9 682 690,00			6 634 403,20
Otros Ingresos Gravables	145 877,00	380 346,04		526 223,04
Otros Ingresos No Gravables	597 560,00		45 961,53	551 598,47
Otros Gastos	(142 531,00)	135 021,71		(7 509,29)
REI del Ejercicio				
Utilidad o Pérdida Neta	10 283 596,00	515 367,75	3 094 248,33	7 704 715,42
Nota				
1. Según declaración jurada del Impuesto a la Renta 2011 del 19 de abril de 2006.				
2. Balance de Comprobación Acumulado al mes de diciembre de 2005 y verificado con su Libro Mayor y Diario.				

Que, en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, presentada mediante Formulario PDT 670 N° (folios 21625 a 21627 del Expediente N° 902-2020), se tiene que la recurrente consignó en la Casilla 484 - Utilidad antes de Impuestos contenida en el rubro del Estado de Ganancias y Pérdidas la suma de S/ 10 283 596,00, sin embargo, se verifica que la utilidad antes de impuesto del mismo ejercicio de acuerdo con su Balance de Comprobación, cotejados con sus Libros de Inventario y Balance y Libros Mayor y Diario, presentados en Medio Magnético - CD (folios 32 y 34 del Expediente N° 902-2020), asciende a S/ 7 704 715,42, resultando una diferencia de S/ 2 578 880,88, correspondiente a una utilidad en exceso declarada por la recurrente.

Que, sobre el particular, si bien la recurrente adjuntó los libros contables antes detallados, no cumplió con sustentar el exceso de utilidad antes de impuesto observado por la suma de S/ 2 578 880,88, en el ejercicio 2011, por lo que corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Ventas o ingresos por disminuciones no sustentadas en los ejercicios 2012 y 2013

Que a través del punto 2.4 del Requerimiento N° y punto 2.1 del Requerimiento N° (folios 21936 del Expediente N° 902-2020 y 11991 del Expediente N° 741-2020), la Administración comunicó a la recurrente que, según la información consignada en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2012 y 2013, Registro de Ventas, el Libro Mayor y Balance de Comprobación de los aludidos ejercicios, observó que las ventas o ingresos por la prestación de servicios fueron disminuidas en el ejercicio 2012 por el importe de S/ 2 023 703,71 de acuerdo con el detalle consignado en el Anexo N° 08 al Requerimiento N° (folio 21918 del Expediente 902-2020) y en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 3 783 419,60 de acuerdo con el detalle consignado en el Anexo N° 03 al Requerimiento N° (folio 11987 del Expediente 741-2020), por lo que solicitó un análisis detallado sustentando por escrito los motivos por los cuales disminuyeron las ventas o ingresos de los citados ejercicios, con la normatividad, argumentos, análisis detallado y la documentación que considerara conveniente.

Que, en respuesta, la recurrente, con escrito de 20 de agosto de 2018 (folios 21364 a 21483 del Expediente N° 902-2020) indicó que cumplía con proporcionar el saldo deudor de las Cuentas 70 y 75 de los ejercicios fiscalizados, así como la documentación sustentatoria.

Que mediante los puntos 2.4 del Resultado del Requerimiento N° y punto 2.1 del Requerimiento N° (folios 21869 del Expediente N° 902-2020), la Administración dio cuenta de la documentación exhibida y luego de su análisis indicó que la recurrente no cumplió con sustentar los importes debitados en la Cuenta 70 por prestación de servicios en el ejercicio 2012 por el importe de S/ 2 003 703,00 según consta en el Anexo N° 22 del Resultado del Requerimiento N° (folio 21755 del Expediente N° 902-2020) y en el ejercicio 2013 por el importe de S/ 3



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

745 329,00 según el Anexo N° 14 del Resultado del Requerimiento N° 11839 del Expediente N° 741-2020).

(folios 11837 a

Que en autos se tiene que la Administración, luego de haber verificado el Libro Diario de enero a diciembre de los ejercicios 2012 y 2013 de la recurrente, observó que esta efectuó cargos a la Cuenta 70 - Ventas (folio 21755 del Expediente N° 902-2020 y folios 11837 a 11839 del Expediente N° 741-2020) y que a pesar de haberle requerido no cumplió sustentar tales disminuciones a sus ingresos por la suma de S/ 2 003 703,00 en el ejercicio 2012 y por el importe de S/ 3 745 329,00 en el ejercicio 2013.

Que, por consiguiente, en tanto que la recurrente no explicó ni presentó documentación por el cual disminuyó sus ingresos en los ejercicios acotados, el reparo debe mantenerse, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N°

N°

- Pagos a Cuenta

del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2011

Que el artículo 85° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1120, disponía que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo; y, b) Aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán sus pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que a través del punto 2.3 del Requerimiento N° (folio 21937 del Expediente N° 902-2020), la Administración comunicó a la recurrente que advirtió diferencias respecto a las ventas o ingresos del ejercicio 2011 consignados en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, su Registro de Ventas, Libro Mayor, Balance de Comprobación y documentación exhibidas por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, tal como se encontraba detallado en el Cuadro N° 13 y el Anexo N° 7 adjuntos al citado requerimiento (folios 21918 y 21937 reverso del Expediente N° 902-2020), por lo que solicitó que proporcionara un análisis detallado respecto a la diferencia detectada; asimismo, le requirió que cumpliera con presentar un análisis detallado de los ingresos mensuales obtenidos en el ejercicio 2011, por cada una de las cuentas contables de ingresos a 2 dígitos (por ejemplo: Cuentas 70, 74, 75, entre otros) y cumpliera con exhibir la documentación sustentatoria que permitiera establecer de manera fehaciente las ventas o ingresos en el ejercicio fiscalizado.

Que con escrito de 20 agosto de 2018 (folios 21364 a 214483 del Expediente N° 902-2020) la recurrente señaló que la diferencia obedecía al registro por error en su sistema contable de ingresos (por tasas o servicios educativos) en los meses de enero y febrero de 2011.

Que en el punto 2.3 del Resultado del Requerimiento N° (folios 21868 y 21869) dio cuenta del escrito y documentación presentada por la recurrente y de la evaluación realizada indicó que existía una duplicidad en enero de 2011 y febrero de 2011, por lo que, indicó, procedió a efectuar tales ajustes y reparó el importe no sustentado, tal como se encontraba detallado en el Anexo N° 25 del indicado resultado (folios 21751, 21752 y 21868 del Expediente N° 902-2020).

Que en autos se aprecia que la Administración formuló el reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al haber detectado diferencias entre lo declarado y los registrados en su Registro de Ventas, Libro Mayor y Balance de Comprobación y, en tanto que la recurrente no cumplió con sustentar tales diferencias detectadas respecto a los ingresos mensuales de enero a diciembre de 2011 declarados y registrados (folios 21751 y 21752 del Expediente N° 902-2020), corresponde mantener el citado reparo, correspondiendo confirmar la apelada en tal extremo.



Tribunal Fiscal

N° 05123-2-2023

Resoluciones de Determinación N°

enero a diciembre del 2012 y 2013

Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta de

Que en los citados valores y sus anexos (folios 22356 a 22365 del Expediente N° 902-2020), se aprecia que la Administración determinó intereses por omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2012 y 2013, por disminución de ingresos consignada en la Cuenta 70 del Libro Diario de los indicados ejercicios, reparo que de acuerdo con el análisis realizado anteriormente fue mantenido, respecto al Impuesto a la Renta de los anotados ejercicios, por lo que también corresponde mantenerlos respecto a las bases de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los aludidos periodos y, por ende, procede confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa N°

- Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que en las resoluciones de multa impugnadas (folios 22265 a 22328 del Expediente N° 902-2020 y folios 12080 a 12093 del Expediente N° 741-2020), se aprecia que fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculada al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2013, así como los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de los años 2011 a 2013.

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311^[1], establecía que constituía 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 según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, antes de la modificación dispuesta por el mencionado decreto legislativo, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría, la sanción aplicable a la referida infracción es 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 haberse obtenido la devolución.

Que, toda vez que, en el presente caso, las Resoluciones de Multa N°

han sido emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, las cuales serán reliquidadas al haber sido levantado el reparo por canasta navideña otorgadas a practicantes en los ejercicios 2011 y 2013, bonificación extraordinaria por navidad otorgada a practicantes en el ejercicio 2012 y deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentados, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento a efectos que la Administración excluya del cálculo de las sanciones el monto sustentado en los reparos levantados y se mantenga en los extremos que se sustentan en los reparos que han sido mantenidos.

Que en cuanto a las Resoluciones de Multa N°

estas fueron emitidas como consecuencia de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N°

los que han sido mantenidos en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de las resoluciones de multa impugnadas y confirmar la apelada en este extremo.

^[1] Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 diciembre 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Prescripción

Que el artículo 43° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, establecía que la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribía a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Que los numerales 2 y 4 del artículo 44° del precitado código, disponían que el término prescriptorio se computaría desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que debían ser determinados por el deudor tributario, distintos a los de periodicidad anual, y desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no fuera posible establecerla, a la fecha en que la Administración detectó la infracción.

Que conforme con el numeral 1 del artículo 45° del anotado Código Tributario, modificado por el referido Decreto Legislativo N° 1113, el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: a) Por la presentación de una solicitud de devolución; b) Por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria; c) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial; d) Por el pago parcial de la deuda; y e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

Que según el numeral 3 del artículo 45° del anotado Código Tributario, modificado por el referido decreto legislativo, el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para aplicar sanciones se interrumpe: a) Por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la infracción o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria para la aplicación de las sanciones, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad, realice un procedimiento de fiscalización parcial; b) Por la presentación de una solicitud de devolución; c) Por el reconocimiento expreso de la infracción; d) Por el pago parcial de la deuda y; e) Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.

Que, por su parte, el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario, introducido por Decreto Legislativo N° 1113, señala que el término prescriptorio se computará desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1421, señala respecto al cómputo del plazo de prescripción, tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012, dentro del plazo de prescripción, se computará a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Que el inciso c) del numeral 1 y el inciso a) del numeral 3 del artículo 45° del Código Tributario antes citado disponen que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o infracción, según sea el caso, o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria o para la aplicación de las sanciones, según sea el caso; asimismo, el último párrafo del citado artículo precisa que el nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

Que, de acuerdo con el criterio aplicado por este Tribunal en diversa jurisprudencia, como las Resoluciones N° 3531-9-2022 y N° 1547-2-2015, entre otras, el cómputo del término prescriptorio respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría se inicia el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que son exigibles, conforme con el numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

Que en autos se tiene que la recurrente, con la interposición de su recurso de reclamación, esto es, el 17 de julio de 2019 (folios 2175 a 2207 del Expediente Nº 902-2020), dedujo la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas contenidas, entre otros, en las Resoluciones de Determinación Nº

así como las Resoluciones de Multa Nº

giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, así como por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a dichos tributos y periodos, las cuales fueron notificadas en el domicilio fiscal de la recurrente el 20 de junio de 2019, mediante acuse de recibo, constando los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario (folios 22269, 22279, 22284, 22299, 22314, 22319, 22324, 22366, 22367, 22368, 22370, 22371, 22373, 22374 y 22376 del Expediente Nº 902-2020).

Que, en virtud a lo expuesto, con la finalidad de verificar cuando se inició el cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda contenida en los valores antes citados, debe verificarse si a la fecha en que entró en vigencia el Decreto Legislativo Nº 1421, la acción para determinar dichas obligaciones tributarias y sancionar la comisión de la aludida infracción no había prescrito, porque solo así resultará aplicable lo dispuesto en su primera disposición complementaria y transitoria¹².

Que, al respecto, debe indicarse que toda vez que la recurrente presentó las declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43º del Código Tributario, el plazo prescriptorio de las citadas obligaciones tributarias para determinar es de 4 años. Asimismo, en cuanto a la aplicación de sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del citado código, vinculadas a dichos tributos y periodos, también es de 4 años.

Que, por consiguiente, el plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, así como para aplicar sanciones por las infracciones vinculadas a dichos pagos a cuenta, se inició el 1 de enero de 2012 y de no producirse causales de interrupción y/o suspensión, habría culminado el primer día hábil del año 2016.

Que, en autos se advierte que respecto a las referidas obligaciones tributarias y sanciones no se ha acreditado ninguna causal de interrupción y/o de suspensión del cómputo del plazo prescriptorio, tal como señaló la Administración en el Informe Nº de 9 de mayo de 2023¹³ (folio 22578 del Expediente Nº 902-2020).

Que, asimismo, no corresponde analizar la notificación de la Carta de Presentación Nº y del Requerimiento Nº (folios 22014 y 22016), realizadas el 22 de diciembre de 2016¹⁴, puesto que se realizaron con posterioridad al vencimiento del cómputo del plazo de prescripción de la acción para determinar y aplicar sanciones antes mencionada.

Que en tal sentido, al no verificarse ninguna causal de interrupción y/o de suspensión, previo al vencimiento del mencionado plazo prescriptorio materia de análisis, la acción de la Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, así como para aplicar sanciones vinculadas a tales pagos a cuenta, vencieron el primer día hábil de 2016, por lo que no resultaba aplicable lo dispuesto en el numeral 7 del artículo 44º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, en consecuencia, a la fecha en la que la recurrente invocó la prescripción, esto es, el 17 de mayo de 2019 (folios 22173 a 22207), el plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda contenida en estos, ya había transcurrido, por lo que corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que, por otro lado, en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que las resoluciones apeladas devienen en nulas, cabe indicar que de la revisión de estas se advierte que la Administración cumplió con

¹² Similar criterio ha sido expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 3706-2-2019.

¹³ Información remitida en virtud del Provedo Nº 419-2-20203 de 26 de abril de 2023.

¹⁴ En el domicilio fiscal de la recurrente, mediante acuse de recibo, constando los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

describir la base legal pertinente, así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales ha mantenido los reparos analizados, asimismo, se verifica que emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos materia de impugnación y analizó todas las pruebas ofrecidas; por lo que, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no se aprecia que haya incurrido en alguna de las causales de nulidad establecidas en el artículo 109º del Código Tributario, y en tal sentido, la nulidad deducida carece de sustento.

Que el informe oral solicitado se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes según constancia del Informe Oral N° (folio 12340 del Expediente N° 741-2020).

Con los vocales Velásquez López Raygada con su voto singular en parte y discrepante en parte y Terry Ramos, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con los Expedientes N° 902-2020 y N° 741-2020.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 29 de noviembre de 2019 en el extremo que declaró como no prescrita la acción para exigir el pago de la deuda contenida en las Resoluciones de Determinación N° así como las Resoluciones de Multa N°
3. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° 29 de noviembre de 2019, en el extremo del reparo por canasta navideña otorgadas a practicantes en los ejercicios 2011 y 2013, bonificación extraordinaria por navidad otorgada a practicantes en el ejercicio 2012, deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta "Otras Cargas de Personal Diversas" no sustentados y que Administración excluya del cálculo de las sanciones el monto sustentado en dichos reparos y **CONFIRMARLAS** respecto de los demás reparos analizados y multas vinculadas.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

TERRY RAMOS
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator
CA/CH/LB/njt.

VOTO SINGULAR EN PARTE Y DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:

Que, en autos se aprecia también que la recurrente, en los ejercicios 2011 y 2013, destinó parte de sus recursos económicos para beneficio de terceros, entregando canastas, entre otras personas¹⁵, a Iván con que no guardaba vínculo laboral alguno, por lo que la haber otorgado a título de liberalidad, es decir, sin que exista obligación de contraprestación alguna por dicho pago, resulta manifiesto que estos recursos económicos no fueron invertidos en su quehacer como universidad o becas de estudio, por lo que se verifica el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 6º de la Ley N° 23733, también por esta razón y, por ende, el incumplimiento de lo dispuesto por el inciso m) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta a fin de encontrarse exonerada al pago del Impuesto a la Renta.

Que, por otro lado cabe señalar, que las Resoluciones de Determinación N°

así como las Resoluciones de Multa N°

¹⁵ Docentes, personal administrativos y practicantes, por lo cuales no se efectuó reparo alguno por este motivo.



Tribunal Fiscal

Nº 05123-2-2023

fueron giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, así como por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario vinculadas a dichos tributos y periodos.

Que el numeral 7 del artículo 44º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, señala que el computo del plazo de prescripción se inicia desde el día siguiente de realizada la notificación de las resoluciones de determinación o de multa, tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas.

Que la primera disposición complementaria y transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421, señala que tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de setiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44º del Código Tributario

Que habida cuenta que la prescripción solo puede ser declarada a solicitud de parte y que la recurrente no ha deducido la prescripción de la acción para determinar la obligación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2011, ni de la acción para aplicar la sanción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario vinculada a las citados obligaciones y periodos, ni haberse declarado esta, no puede afirmarse que esta se ha producido, por lo que resulta aplicable al caso de las citadas deudas tributarias lo dispuesto en la primera disposición complementaria y transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421.

Que en las constancias de los referidos valores (folios 22269, 22279, 22284, 22299, 22314, 22319, 22324, 22366, 22367, 22368, 22370, 22371, 22373, 22374 y 22376 del Expediente Nº 902-2020) se verifica que fueron notificadas en el domicilio fiscal de la recurrente el 20 de junio de 2019, mediante acuse de recibo, constando los datos de identificación y firma de la persona con la que se entendió la diligencia, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 104º del Código Tributario y que el plazo de prescripción aplicable es de 4 años, de conformidad con el numeral 7 del artículo 44º del Código Tributario y la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo Nº 1421, su cómputo se inició el 21 de junio de 2019 y culminaría de no mediar algún acto interruptorio o causal de suspensión, el 21 de junio de 2023.

Que, en tal sentido, a la fecha en que el recurrente dedujo la prescripción, esto es, al 17 de julio de 2019, aún no había transcurrido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de las deudas contenidas en los mencionados valores, por lo que no corresponde amparar la prescripción invocada, por lo que soy de opinión que corresponde confirmar la apelada en este extremo, por los fundamentos antes expuestos.

Que en los demás extremos estoy de acuerdo con el voto en mayoría.

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

Charca Huasupe
Secretario Relator
VLR/CH/LB-WR/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente