

# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

**EXPEDIENTE N°** : 318-2013  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
**PROCEDENCIA** : Arequipa  
**FECHA** : Lima, 4 de octubre de 2024

**VISTA** la apelación parcial<sup>1</sup> interpuesta por con R.U.C. N°  
contra la Resolución de Intendencia N° emitida el 19 de octubre  
de 2012 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de  
Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra  
las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009, Impuesto General a las Ventas por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y junio de 2008, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, enero a marzo, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril, julio a diciembre de 2009, retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre de 2007, abril, mayo de 2008, enero, febrero, abril, junio, octubre a diciembre de 2009, retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009, Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 y por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, numeral 13 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación N°

emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a octubre de 2008, febrero, mayo y junio de 2009<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Los extremos impugnados por la recurrente en esta instancia han sido detallados en su recurso de apelación, sus ampliatorios y la Hoja de Información Sumaria (folios 41938 a 41999, 42347 a 42364, 42375 a 42392 y 42428 a 42500). Cabe indicar que, adicionalmente, en la apelada (folio 41829) se dejaron sin efecto las Resoluciones de Multa N°

giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 178 del Código Tributario, no obstante, este extremo no ha sido impugnado por la recurrente.

<sup>2</sup> Los valores impugnados por la recurrente no contenían deuda pendiente de pago, toda vez que las Resoluciones de Determinación N°

, fueron giradas por saldo a favor del Impuesto General a las Ventas de enero a junio y octubre a diciembre de 2007, enero, abril y julio a diciembre de 2008 y de enero a diciembre de 2009, así como saldo a favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2009; las Resoluciones de Determinación N°

, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de julio a noviembre de 2007, diciembre de 2008, abril y julio a diciembre de 2009, fueron canceladas con pagos efectuados por la recurrente (folios 27293 a 27298) y las Resoluciones de Determinación N°



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene respecto al reparo por valor de mercado de las remuneraciones a accionistas que la gerencia general no es el cargo inmediato inferior ni se encuentra subordinada a la presidencia ejecutiva, sino que ambas tienen el mismo nivel jerárquico, ejercen indistintamente la administración de la empresa y se encuentran subordinadas al directorio, lo que no se contradice con las normas societarias, asimismo, señala que la subordinación debe ser acreditada por la Administración, no resultando correcto que sustente ello en el organigrama o el estatuto de la empresa, en los que se señalan que la presidencia ejecutiva tiene el más alto nivel de representación, ni por que ésta sea nombrada por la junta general de accionistas, órgano superior al directorio, el cual es el encargado de nombrar a la gerencia general, dado que la jerarquía debe establecerse por la subordinación del puesto, no por la subordinación de los órganos que los nombran.

Que refiere que no puede considerarse que la gerencia general sea el inferior jerárquico de la presidencia ejecutiva, aun cuando aquella por su naturaleza goza de las facultades mínimas de administración, por lo que estará ligada y subordinada a las decisiones del directorio y a darle cuenta de su administración, incluso cuando coexistan diversas gerencias generales o un órgano ejecutivo como la presidencia ejecutiva con atribuciones de gerencia, en ese sentido, agrega que el director-presidente ejecutivo tiene el mismo nivel jerárquico equiparable a director-gerente general, por lo que al existir un puesto de nivel jerárquico equivalente (gerencia general) y ser accionista dicho trabajador referente, su remuneración fue ajustada a valor de mercado, esto es, el doble de la remuneración del gerente financiero, quien era el trabajador mejor remunerado de nivel jerárquico inferior, conforme lo previsto en los numerales 1.2 y 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que agrega que no existe limitación legal para que otro accionista sea considerado como trabajador referente.

Que anota que la Administración reconoció que la gratificación a \_\_\_\_\_ corresponde a una bonificación anual por cumplimiento de metas, cuya naturaleza es ordinaria por relacionarse con el desempeño de sus funciones, por lo que no le resulta aplicable el criterio de generalidad, en ese sentido, no cabe alegar la falta de acreditación de las condiciones y requisitos para su otorgamiento, dado que es un concepto remunerativo, consentido por las partes en un contrato, respecto del cual resulta suficiente se haya convenido de forma verbal.

Que refiere que los gastos por enfermedad de sus trabajadores no cubiertos por las Entidades Prestadoras de Salud – EPS no requieren el cumplimiento del requisito de generalidad, el cual solo es

---

Nº \_\_\_\_\_, giradas por Impuesto General a las Ventas de julio a setiembre de 2007, febrero, marzo, mayo y junio de 2008, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y diciembre de 2007, enero a noviembre de 2008, enero a marzo y mayo de 2009, Impuesto General a las Ventas por la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y junio de 2008, retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre de 2007, abril, mayo de 2008, enero, febrero, abril, junio, octubre a diciembre de 2009, retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009, así como por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, numeral 13 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, fueron extinguidas mediante la compensación de oficio dispuesta por la Administración mediante Resolución de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ (folios 27729 a 27736), resolución de intendencia reclamada por la recurrente, emitiéndose la Resolución de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ que declaró fundado en parte dicho recurso, disponiéndose, entre otros, que se realizase la compensación de las deudas de conformidad con lo resuelto en la Resolución de Intendencia Nº \_\_\_\_\_ materia de apelación en el presente procedimiento, siendo que contra aquella resolución la recurrente interpuso recurso de apelación, la que fue resuelta mediante Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02463-10-2018 que revocó la mencionada resolución, a fin que se estuviera a lo que se resolviese en el presente procedimiento sobre la procedencia de la determinación y sanciones contenidas en los referidos valores.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

exigible para gastos de servicios de salud, dado que la ley admite la deducción de gastos de enfermedad de cualquier trabajador, en ese sentido, en caso de gastos por enfermedad, no es exigible una política que asegure un trato igualitario a todos los trabajadores.

Que señala que en los contratos suscritos con las concesionarias para que proporcionen alimentación a su personal en las instalaciones de la empresa, se aprecia que son contratos de servicios, oneroso y de prestaciones múltiples, celebrado a favor de sus trabajadores, en el cual es indispensable que se le permita a los concesionarios el uso de los distintos ambientes del comedor, bienes y equipos instalados en este, asumiendo la empresa los gastos asociados al uso de las instalaciones, por lo que no se trata de una cesión gratuita o liberalidad de bienes en favor de los concesionarios.

Que precisa que, de tratarse de una cesión gratuita, los concesionarios usarían el comedor en su propio beneficio, cobrando un precio similar a un restaurante, obteniendo un mayor margen de ganancia, al no tener que asumir el costo de alquiler de local, sin embargo, estos no cobran a los trabajadores por estos bienes, dado que los proporciona la empresa directamente a los trabajadores, cobrando las concesionarias solo el precio relativo a la preparación de los alimentos.

Que agrega que la Administración aísla la obligación que tiene la empresa de proporcionar las instalaciones y equipos a los concesionarios para concluir que existe una cesión gratuita, cuando resulta claro que la intención de las partes solo fue la de contratar los servicios de alimentación a favor de sus trabajadores, asimismo, señala que, de no existir los concesionarios, el espacio estaría igualmente destinado al uso de comedor de los trabajadores, por lo que se trata de un beneficio laboral y no de un contrato de cesión de bienes, lo que se evidencia al asumir la empresa parte del costo del menú.

Que, en ese sentido, indica que los gastos de los servicios de gas que asumió la empresa por el uso de los comedores por los concesionarios cumplen con el principio de causalidad, dado que estos se asumieron en beneficio de sus trabajadores en el marco de los servicios de alimentación.

Que indica que los descuentos se reconocen por el principio del devengado en el momento en que surge la obligación de otorgarlos, teniendo por ello los efectos de un gasto, en ese sentido, según su Política de Descuentos, por la cual los descuentos se calculan en función a las operaciones del mes y se liquidan al cierre del mes, estos deben reconocerse en el mes en que se realizan las ventas, dado que en esa oportunidad surge la obligación frente al cliente, distinto es el caso de descuentos concedidos con posterioridad a la venta, los que deben reconocerse en la fecha del acuerdo, siendo irrelevante la oportunidad en que se emita la nota de crédito.

Que alega que, en los "Descuentos Zona Norte", "Descuento 1% adicional a la factura", "Descuento de Cumplimiento de Cuota", "Descuento 0,45% adicional en factura", "Descuento 1% y 2% Zona Norte y Descuento ISO Reclamos", existía certeza de la obligación de otorgarlos (cumplimiento de objetivos u otros, condiciones previamente ofrecidas a los clientes) y la cuantía de estos, sin encontrarse sujetos a condición alguna, ni sujetos a aceptación, como erróneamente afirma la Administración por los correos electrónicos en los que se solicita la aplicación de los descuentos, por lo que correspondían reconocerlos en el mes de realizada la venta.

Que sostiene que las provisiones de mayo y diciembre de 2009 por "Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas nacionales" corresponden a descuentos por volumen de compra y cumplimiento de cuotas que afectan los ingresos del mes en que se produce, en la medida que estos consideran operaciones realizadas en el mismo mes y el monto puede establecerse de forma cierta, por lo que corresponden registrarse en dicha oportunidad. Agrega que presentó la impresión del asiento de extorno de la provisión de mayo de 2009, de acuerdo con la mecánica por la cual las provisiones se extornan por la emisión de la nota de crédito respectiva.

Que alega que emitió las notas de crédito en el mes al que corresponden las ventas que sustentan el descuento, sin embargo, la Administración señala que el descuento debe registrarse en la fecha de entrega o recepción de las notas de crédito, dado que en ese momento el cliente toma conocimiento del descuento, lo que no se condice con el principio del devengado.

Que afirma que la depreciación tributaria de los bienes en arrendamiento financiero no responde a la capacidad o desgaste del bien, sino a un beneficio tributario otorgado por una legislación particular cuyo fin es acelerar la recuperación del costo de la inversión de capital para propósitos tributarios, por lo que se



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

trata de un régimen especial que no requiere cumplir con el requisito de la contabilización previsto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, invoca la aplicación de la Resolución Nº 00986-4-2006, criterio aplicable a su vez a la diferencia de cambio que, por disposición del inciso f) del artículo 61 de la referida ley, debe incrementar el costo del activo fijo adquirido en arrendamiento financiero, a diferencia de lo previsto en la NIC Nº 21 en la que debe afectar los resultados del ejercicio como ganancia o como pérdida, por lo que la depreciación debe deducirse vía declaración. Agrega que la diferencia de cambio solo constituye un ajuste contable, cuya naturaleza no se altera porque la Ley del Impuesto a la Renta indique que afecta al costo del activo fijo, en ese sentido, no corresponde que se le exija acredite la contabilización de la depreciación de la diferencia de cambio que afectó al costo de activos fijos adquiridos en arrendamiento financiero, dado que ello transgrede los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que añade que la Administración se limita a cuestionar un requisito formal dispuesto por una norma reglamentaria, sin embargo, ello no conlleva a sobreponer estas formalidades a los aspectos sustanciales de la determinación del tributo, a riesgo de convertirlos en confiscatorios.

Que manifiesta que acreditó que los incentivos por retiro de personal se otorgaron a un grupo de trabajadores con la característica en común de ser trabajadores que renunciaron y contaban con un contrato a plazo indeterminado, lo que acreditó con el "Convenio sobre extinción del contrato de trabajo", resultando plenamente distinguibles de aquellos que no recibieron el beneficio, cumpliéndose con el criterio de generalidad, invoca las Resoluciones Nº 02230-2-2003, Nº 00523-4-2006 y Nº 19604-10-2011. Precisa que acreditó que los únicos trabajadores que no recibieron el incentivo fueron aquellos cesados que tenían contrato a plazo fijo. Asimismo, indica que la entrega de los incentivos tuvo por fin evitar futuras contingencias legales que perjudiquen a la empresa, por lo que cumplen con el principio de causalidad.

Que indica que, al tratarse de una gratificación extraordinaria, el incentivo constituye un acto de liberalidad, cuyo nexo es el vínculo laboral (inicio, mantenimiento o cese) y como tal resulta indiferente la intención de la persona que lo otorga, no siendo necesario identificar una motivación específica, invoca las Resoluciones Nº 04040-8-2014, Nº 07089-1-2015 y Nº 00197-4-2017, por lo que la Administración se equivoca al pretender establecer la situación común de los trabajadores beneficiados con los incentivos, a partir de la motivación que tuvo la empresa para formular la invitación.

Que señala que los medios probatorios que sustentan el criterio de generalidad en la entrega de los incentivos por cese, tales como las liquidaciones de beneficios sociales, liquidaciones por Compensación por Tiempo de Servicios – CTS, los convenios suscritos con sus trabajadores no han sido valorados debidamente por la Administración, cuando correspondía reconocer la deducción, tal como reconoció la Administración en el Informe Nº en estos supuestos, invoca la Resolución Nº 01711-3-2019. Menciona que dado que la Administración afirma que las pruebas presentadas no acreditan la generalidad del gasto, esta tendría que acreditar que existieron otros trabajadores que contaban con las mismas condiciones para el otorgamiento del incentivo a quienes no se le haya dado el incentivo, de acuerdo con lo previsto por las disposiciones sobre la carga de la prueba, previstas en el artículo 196º del Código Procesal Civil, artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y las Resoluciones Nº 18397-10-2013, Nº 1225-4-2003, Nº 03239-5-2004, Nº 07892-2-2007, Nº 06159-1-2009 y Nº 10374-7-2009.

Que sostiene que los depósitos en cuentas de ahorros y mantenimiento de cuenta corrientes en entidades financieras no se realizan con el fin de obtener un rendimiento sino para facilitar la disposición de fondos y resguardar el dinero de la empresa, incluso, que los ingresos que provienen de estos depósitos fluyen sin realizar actividad para generarlos, por lo que no existen gastos incurridos que puedan vincularse a estos, no obstante, la Administración considera al establecer la relación de los gastos con los ingresos en el procedimiento de prorrata de gastos comunes a estos gastos destinados al control, registro contable y demás actividades realizadas por la empresa, cuando en dicho procedimiento solo deben incluirse aquellos que de manera directa y efectiva incidan conjuntamente en la generación de rentas gravadas y no gravadas.

Que indica que en el caso de los intereses y dividendos no existen gastos necesarios para el mantenimiento de la fuente productora, dado que la empresa no realiza ninguna actividad cuya finalidad



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

sea mantener el depósito o sus inversiones, por lo que las rentas generadas son pasivas desde el punto fiscal, en ese sentido, los gastos administrativos no son necesarios para producir estas rentas, por lo que resulta contrario a ley y se vulnera el principio de verdad material, al afirmar que cualquier gasto relacionado con la renta o su fuente es común, cuando corresponde a la Administración identificar en forma precisa los gastos comunes.

Que refiere que, aun cuando no realizó ninguna actividad para generar rentas no gravadas, optó por aplicar el método de gastos en la prorrata de gastos comunes, al identificar como directamente imputables los gastos de mantenimiento, portes, comisiones por mantenimiento de cuentas y otros gastos registrados en la Cuenta a rentas exoneradas, resultando irrelevante el uso que la empresa hubiera dado a los fondos, sin embargo, la Administración en base a presunciones desconoce el mismo y utiliza el método indirecto.

Que agrega que carece de lógica que se considere a cualquier clase de gasto como gasto común por el solo hecho de ser administrativo, tales como los gastos incurridos por el área contable, sin embargo, dado que su estructura administrativa está creada para atender los requerimientos de producción y comercialización de productos de acero, así como el cumplimiento de nuestras obligaciones frente al Estado, resulta prácticamente inexistente el gasto administrativo que pudiera vincularse con el control y registro de rentas exoneradas.

Que manifiesta que en el Centro de Costo 821, 822, 823: Tesorería se desarrollan labores de control, elaboración de reportes y archivo de documentos relacionados con sus cuentas bancarias, dirigidas a la administración de la cobranza de clientes (facturas, notas de crédito, notas de débito, cartas fianzas y letras), pagos a proveedores (cheques y transferencias bancarias) y al manejo de la caja chica (gastos de viaje, movilidad y otros del personal de la empresa), que en el Centro de Costo 831, 832 y 833: Contabilidad se realizan actividades de formulación y presentación de los estados financieros, preparación de declaración juradas de impuestos, reportes para los distintos entes administrativos, que en el Centro de Costo 811, 812 y 813: Administración se desarrollan actividades vinculadas al conserje, recepcionistas, secretarías y funcionarios de nivel medio; los cuales no inciden en la generación ni mantenimiento de la fuente generadora de rentas no gravadas.

Que asevera que aun cuando sea posible afirmar que existan gastos vinculados a las rentas exoneradas en los Centros de Costos 861: Alta Dirección y 827: Finanzas, la Administración debió identificar las partidas que tuvieron incidencia en la generación de rentas no gravadas durante los años fiscalizados y una vez identifica la partida calificarla como común de ser el caso, para lo cual tenía a su disposición toda la información contable detallada por centros de costos, sin embargo, la Administración de forma superficial efectuó el análisis de las actividades de ciertos funcionarios involucrados en los centros de costos observados, no efectuó análisis alguno para determinar los gastos comunes, e indicó que al no ser posible determinar los gastos que inciden en la generación de rentas no gravadas, los gastos administrativos eran comunes, invoca la Resolución Nº 06083-3-2003. Añade que no resulta consistente que para algunos casos la Administración considere que el gasto es común únicamente en un ejercicio.

Que señala que los ingresos no gravados no pueden ser superiores a la proporción que se obtiene de comparar los gastos administrativos considerados como comunes por la Administración con el total de ingresos obtenidos durante los ejercicios reparados, caso contrario el reparo resultaría confiscatorio y carente de sustento, en ese sentido, es desproporcionado considerar que para que su empresa genere ingresos no gravados –por los cuales no se realizó ninguna actividad para su obtención– haya incurrido en los gastos que señala la Administración, más aún si se compara con la proporción de gastos administrativos e ingresos netos, lo que significaría que incurrió en más gastos para la generación de rentas no gravadas que para el giro normal de sus operaciones.

Que alega que los inmuebles relacionados con el consumo de energía eléctrica y agua observado fueron asignados a su director industrial (Paracas) y las viviendas en la Planta de Pisco fueron utilizadas como alojamiento temporal para su personal de Lima y Arequipa que debían trasladarse a Pisco, alojamiento personal de proveedores o clientes que visitan su sede principal en Pisco, los que se encuentran relacionados con el desarrollo de sus actividades, asimismo, que fueron asignados a algunos trabajadores debido a la escasez de viviendas en Pisco, agravada por el terremoto de 2007, por lo que se encontraba en la necesidad de construir bloques de viviendas que le permitiese vivir a sus empleados con



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

ciertas comodidades, sobre todo en condiciones mínimas de seguridad, con el fin de atraer talento para su empresa y contar con mano de obra para sus operaciones, en ese sentido, la asignación de dichas viviendas en la Planta de Pisco, asumiendo los gastos de agua y de luz correspondiente a las áreas comunes, constituyen desde el punto de vista laboral y tributario condiciones de trabajo y no representan una ventaja patrimonial para los trabajadores, dado que el acceso a estas no es de libre disposición, en tanto no eligen la zona de residencia, ni la vivienda, ni asumen ninguna obligación contractual por el inmueble, ni fueron destinados a un propósito distinto, como sería el pago de otros servicios, por lo que estos gastos no pueden ser considerados como mayor remuneración para los trabajadores ni como una liberalidad efectuada por la empresa, invoca la sentencia de Casación Nº 1524-2004-Lambayeque.

Que precisa que el informe y resumen de relación de ocupantes de las viviendas presentadas en reclamación no son prueba nueva, dado que se elaboraron a partir del Registro de Huéspedes presentado durante el procedimiento de fiscalización y de un informe donde se evidencia que los pagos califican como condición de trabajo, que en rigor constituye una opinión profesional, más aún cuando la deuda que se impugna fue cancelada por la compensación de oficio realizada por la Administración.

Que aduce que resulta imposible contar con un detalle individualizado del consumo de luz y agua realizado por persona, debido a que los recibos de luz y agua se emitieron por bloques de vivienda por una temporalidad menor a un mes, no por departamento, por lo que no se puede determinar el costo asumido por trabajador, sin perjuicio de ello, la empresa asumió los gastos de luz y agua de todas las viviendas cedidas sin distinción, siendo irrelevante determinar el gasto por cada trabajador o visitante, dado que no se les cobraba por estos gastos de manera individualizada.

Que indica que, al no existir un exceso de valor de mercado de la remuneración de su presidente ejecutivo, no resulta correcta la aplicación de dividendos y, por consiguiente, tampoco se configuran omisiones por retenciones no efectuadas.

Que manifiesta que no representan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario los reparos por gratificaciones por salud pagadas a \_\_\_\_\_ ni el incentivo por retiro pagado a Héctor Hinojosa por tratarse de conceptos válidamente deducibles, por lo que al encontrarse acreditado el destino de los gastos reparados, no procede la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, invoca las Resoluciones Nº 06568-11-2018, Nº 02868-5-2018, Nº 05597-3-2017, Nº 06388-5-2017, Nº 06586-5-2017, Nº 08325-10-2017, Nº 05951-5-2017, Nº 02526-4-2016, Nº 00881-10-2016 y Nº 06511-1-2010.

Que refiere que por disposición legal la eficacia de las resoluciones de determinación que contienen la determinación del Impuesto a la Renta que sustentan el cálculo de los coeficientes aplicados por la Administración a los pagos a cuenta, ha quedado suspendida con ocasión de la interposición de los recursos de reclamación y apelación, en ese sentido, el hecho que un acto sea eficaz no implica que sea válido, razón por la cual se otorga el derecho a impugnar su contenido, quedando firme el acto una vez que sea consentido o cuando se agoten las vías impugnatorias correspondientes, por lo que estando en discusión la determinación de la obligación tributaria la Administración no puede fundamentar la emisión de las resoluciones de determinación en virtud de un acto impugnado, invoca la Resolución Nº 11585-2-2007.

Que sostiene que calculó los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de los ejercicios 2007 a 2009, con base a las declaraciones anuales vigentes a la fecha de declaración y cancelación de los mencionados pagos a cuenta, sin embargo, la Administración pretende modificar el coeficiente con sustento en la información obtenida con posterioridad dado que las resoluciones de determinación que emitió respecto a la determinación de los ejercicios 2005 a 2008 se realizó con posterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009.

Que precisa que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta califican como empréstitos forzosos y no como obligaciones de pago de tributos, debido a que de acuerdo con el artículo 87 de la Ley del Impuesto a la Renta estos pueden ser restituidos al contribuyente, característica que es ajena a los elementos estructurales del tributo, asimismo, sostiene que los pagos a cuenta no tienen existencia propia, sino que únicamente existen de manera provisional hasta que la obligación principal se encuentre debidamente determinada, lo que significa que al momento del nacimiento de la obligación principal, la obligación de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

efectuar pagos a cuenta se extingue, por lo que producido este hecho la Administración únicamente podrá exigir el pago del Impuesto a la Renta anual, sea el determinado por el contribuyente o el posteriormente determinado por la Administración, invoca la Resolución Nº 13912-8-2013. Agrega que, en ese sentido, se puede concluir que los pagos a cuenta constituyen una obligación legal independiente (en cuanto su base de cálculo, determinación y oportunidad de pago), la cual se vincula con el Impuesto a la Renta en un doble sentido: (i) Es exigible legalmente hasta el momento en que se determina la obligación tributaria principal y (ii) La cuantía del pago a cuenta es razonablemente aproximada al monto de la obligación tributaria principal.

Que precisa que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta no solo crea una obligación a cargo de los contribuyentes de efectuar un abono anticipado con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta dentro de los plazos previstos en la ley, sino que también regula el método para fijar la cuota mensual para lo cual se considera la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior o precedente anterior vigente al momento del abono del pago a cuenta, invoca la sentencia de Casación Nº 4392-2013-Lima, precisando que sus reglas constituyen precedente vinculante en materia contencioso administrativa y es fuente de derecho, de acuerdo con el artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, asimismo, invoca las sentencias de Casación Nº 05048-2012-Lima y Nº 04928-2019-Lima, la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 00305-2017-PA/TC, las sentencias recaídas en los Expedientes Nº emitidas por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia Lima. Agrega que, al haber declarado y pagado los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta dentro de los plazos establecidos, los canceló oportunamente, por lo que, no existe ninguna omisión en esos periodos, ni le corresponde la aplicación de intereses moratorios.

Que agrega que la determinación de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe estarse a lo que se resuelva en los procedimientos vinculados con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 y 2006, precisando que dado que mediante la Resolución Nº 09051-8-2019 se dejó sin efecto la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, corresponde que el reparo a los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2007 sea dejado sin efecto también, asimismo, como se encuentra pendiente el procedimiento contencioso tributario vinculados con la determinación de los ejercicios 2004 y 2005 que tendrían implicancia en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, corresponde revocar la apelada en ese extremo y ordenar que la Administración proceda conforme a lo que se resuelva de forma definitiva en dicho procedimiento. Añade que la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta basada en lo dispuesto en actos administrativos que no son firmes vulnera la seguridad jurídica de los contribuyentes, así como lo previsto en los artículos 115, 136, 137 y 146 del Código Tributario, que regulan una eficacia restringida a las resoluciones de determinación, dado que estas no podrán ser ejecutadas en tanto no exista una resolución firme que determine su validez, incluso el artículo 222 de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que un acto administrativo queda firme únicamente cuando vencen los plazos para interponer los recursos administrativos, en ese sentido, por el principio de ejecutoriedad la Administración no puede ni debe cobrar una deuda tributaria prevista en un acto administrativo que ha sido debidamente impugnado y en el que no existe aún pronunciamiento definitivo y firme, lo que ha sido recogido en el Informe Nº y las Resoluciones Nº 05301-8-2016, Nº 07791-8-2014, Nº 0225-4-2012, Nº 15068-4-2013 y Nº 09051-8-2019.

Que señala que en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta corresponde que la Administración reconozca los descuentos en los meses de las ventas, dado que ello responde al principio del devengo, no así en el mes de emisión de las notas de crédito como pretende aquella.

Que manifiesta que en el caso de los servicios de asistencia técnica si el beneficiario local no cuenta con la declaración jurada o con el informe de auditoría podrá ser pasible de alguna sanción administrativa, pero aquello no podrá conllevar a desconocer la naturaleza del servicio y por ende la aplicación de la tasa del 15%, asimismo, el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no prevé que, para excluir de la retención al reembolso de gastos de pasajes y viáticos, la obligación de asumir dichos gastos se encuentre documentada, en tanto estos gastos no califican como una mayor retribución del no



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

domiciliado en los términos del inciso d) del artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la exclusión se realiza sin encontrarse sujeta a ninguna condición.

Que alega que en el reparo por diferimiento de ventas la Administración no se basa en ninguna evidencia o prueba documentaria, sino en aseveraciones o presunciones sobre la existencia de una operación de venta, cuando de su documentación contable se advierte que las ventas efectuadas se concretan con el pedido del cliente, en ese sentido, la Administración no acreditó durante la fiscalización los hechos que le sirven de base para su acotación ni acreditó el nacimiento de la obligación tributaria en cada uno de los casos observados, invoca las Resoluciones Nº 00563-1-1999 y Nº 04042-1-2003.

Que sostiene que la compensación de las deudas contenidas en las Resoluciones de Multa Nº

en la parte no impugnada, resulta indebida, al desconocerle la rebaja del 50% en aplicación del Régimen de Incentivos previsto en el artículo 179 del Código Tributario, por lo que los importes compensados en exceso deben ser devueltos, asimismo, agrega que las multas deben dejarse sin efecto por los argumentos expuestos contra los reparos impugnados en instancia de apelación, por lo que el importe indebidamente compensado debe ser devuelto.

Que en su escrito de alegatos (folios 42524 a 42550) la recurrente, adicionalmente, señaló que el presidente ejecutivo y el gerente general tenían la misma jerarquía, dado que tenían los mismos poderes y facultades y ejercían las mismas funciones, asimismo, la Administración no fundamentó los motivos por los cuales no resultaban aplicables los numerales precedentes al numeral 1.5 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto la aplicación de los numerales es excluyente, invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 05867-1-2019, inclusive, agrega que el Tribunal Fiscal se habría pronunciado sobre esta controversia en la Resolución Nº 03883-4-2019 correspondiente a la determinación que se le efectuó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que indica que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su reglamento condicionan el ajuste de ingresos a la fecha de emisión de la nota de crédito, sino que, por el contrario, el ajuste de ingresos se rige por el criterio del devengado, no resultando razonable que se le exija emitir y entregar las notas de crédito el último día de cada mes.

Que alega que el Decreto Legislativo Nº 299 dispuso un tratamiento diferenciado de depreciación en los casos de arrendamiento financiero, distinto a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, refiere que el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 08171-8-2015, Nº 09982-8-2016, Nº 06657-1-2022 y Nº 0863-5-2023, entre otros, ha concluido que, tratándose del régimen de depreciación especial, no se requiere cumplir con la exigencia de la contabilización de la depreciación.

Que aduce que los medios probatorios presentados no fueron valorados debidamente por la Administración, los que acreditan que únicamente los trabajadores que tenían contrato a plazo indeterminado y que fueron invitados a renunciar fueron los que recibieron el incentivo.

Que menciona que no incurrió en gastos comunes para la generación de rentas gravadas y no gravadas, asimismo, precisó que la Administración no cumplió con identificar los gastos que hubieran resultado necesarios para generar las rentas no gravadas, sino que basándose en meras presunciones y sin sustento alguno consideró que no resultaba aplicable el método directo que aplicó para efectos del cálculo de la prorrata, incluso la metodología empleada por aquella es arbitraria al presumir que todo gasto administrativo tiene naturaleza común, invoca la Resolución Nº 01884-9-2020.

Que añade que la obligación del pago del Impuesto General a las Ventas por la venta de bienes muebles nació cuando la venta se perfeccionó, esto es, cuando se emitió la nota de pedido y no con el depósito de dinero, dado que el momento en el cual las partes se encuentran en la capacidad de conocer cuáles son sus obligaciones mínimas y evidencia su consentimiento es cuando se formaliza la compraventa con la emisión de la nota de pedido, en ese momento se determina los bienes a transferir y el precio a pagar, asimismo, precisa que su sistema de comercialización permite conceder a sus clientes recurrentes un derecho preferente, dado que cuentan con un saldo que se puede aplicar a compras futuras, así los clientes pueden realizar depósitos con cargo a efectuar pedidos en los siguientes días, de lo cual la recurrente toma conocimiento posterior, cuando el cliente especifica la cantidad de productos que desea



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

adquirir y se registra un pedido formal, mediante la nota de pedido, en ese sentido, los montos aplicados a las facturas son saldos de depósitos realizados en meses anteriores, tratándose de una cuenta corriente que permite ir aplicando los depósitos a los pedidos futuros.

Que señala que la Administración no acreditó la existencia de venta y el nacimiento de la obligación tributaria, sino que aparentemente con los cruces de información mantiene el reparo, pese a que diversos clientes declararon que no realizaron pagos anticipados, tal como se evidencia con Representaciones Distribuidora

según los cuales estos clientes obtenían una cuenta a su favor, en los que efectuaban depósitos sin realizar un pedido de compra, sino que mediante correo electrónico o vía telefónica concretaban los pedidos, a pesar de ello se afirmó que el acuerdo se realizó con el depósito, cuando correspondía que la Administración verificase el momento en el que el cliente hizo el pedido de los bienes, asimismo, esta tampoco acreditó la existencia de una política de ventas interna o procedimiento de atención de pedidos, no obstante, presume la existencia de una supuesta política de ventas con acuerdos verbales y por ello los depósitos eran parciales, a su vez, la Administración ha evaluado las declaraciones de 18 clientes, sin considerar que han sido observadas alrededor de 30 000 operaciones para los ejercicios 2007 a 2009. Del mismo modo, agrega que en el procedimiento seguido en la determinación del Impuesto General a las Ventas de 2006 en la Resolución Nº 3789-8-2023, el Tribunal Fiscal dejó sin efecto el mismo reparo y concluyó que no existió diferimiento del Impuesto General a las Ventas, revocando el reparo al no acreditarse que hubo acuerdo previo a las fechas de los depósitos, no se acreditó la oportunidad en que se produjeron los acuerdos verbales, ni se acreditó que los depósitos previos fuesen anticipos de ventas.

Que la Administración señala que producto del procedimiento de fiscalización reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por valor de mercado de remuneraciones de trabajadores, gratificaciones extraordinarias, renta ficta por cesión de bienes, depreciación y gastos de servicios de luz, agua y gas por cesión de bienes, deducciones en el ejercicio 2008 por notas de crédito emitidas en el ejercicio 2009, depreciación de diferencia de cambio no registrada, incentivo por retiro de personal, gastos destinados a operaciones exoneradas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas, notas de crédito relacionadas con ventas, causalidad de gastos por servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros, asimismo modificó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, enero a marzo, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril, julio a diciembre de 2009 por aplicación del coeficiente obtenido en la determinación del citado impuesto de los ejercicios 2005 a 2008, por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas y notas de crédito relacionadas con las ventas. Agrega que reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por notas de crédito relacionadas con las ventas y diferimiento de ventas, adicionalmente, indica que reparó el crédito fiscal de enero de 2007 a diciembre de 2009 por cesión de bienes muebles (gastos servicios de agua, luz y gas), notas de crédito relacionadas con las compras y causalidad por viviendas de trabajadores. Asimismo, refiere que reparó el Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y julio de 2008.

Que, adicionalmente, señala que reparó las retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009 por valor de mercado de remuneraciones de trabajadores, aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4,1% de setiembre de 2007, abril, mayo de 2008, enero, febrero, abril, junio, octubre a diciembre de 2009 por gratificaciones extraordinarias e incentivos por retiro de personal, determinó que la recurrente no realizó las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008 respecto de servicios de asistencia técnica sin documentación, asimismo, se detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, numeral 13 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>3</sup>, lo que originó la emisión de los valores impugnados.

Que, anota que instancia de reclamación, la recurrente aceptó algunos reparos formulados a los citados impuestos, asimismo, la Administración levantó el reparo al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a

<sup>3</sup> Si bien la Administración emitió, adicionalmente, las Resoluciones de Multa Nº

(folios 27499, 27586, 27587, 27589, 27637, 27637 y 27653), giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 178 del Código Tributario, estas fueron dejadas sin efecto en la apelada.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

2009 por participación de los trabajadores en las utilidades. De igual modo, dejó sin efecto las Resoluciones de Multa Nº

giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 del artículo 178 del Código Tributario.<sup>4</sup>

Que, en el presente caso, como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Cartas Nº

(folios 27209, 27210, 27214, 27217, 27355, 27361 y 27367), notificados el 25 de mayo de 2010 y 28 de febrero de 2011, la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por: i) Valor de mercado de remuneraciones de trabajadores, ii) Gratificaciones extraordinarias, iii) Renta ficta por cesión de bienes, depreciación y gastos de servicios de energía eléctrica, agua y gas por cesión de bienes, iv) Deducciones en el ejercicio 2008 por notas de crédito emitidas en el ejercicio 2009, v) Depreciación de diferencia de cambio no registrada, vi) Incentivo por retiro de personal, vii) Gastos destinados a operaciones exoneradas, viii) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas, ix) Notas de crédito relacionadas con ventas y x) Causalidad de gastos por servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros; los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, enero a marzo, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril y julio a diciembre de 2009 por: i) aplicación de coeficiente obtenido en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2005 a 2008, ii) Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas y iii) Notas de crédito relacionadas con las ventas; la base imponible del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por: i) Notas de crédito relacionadas con las ventas y ii) Diferimiento de ventas; el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por: i) Cesión de bienes muebles (gastos de servicios de energía eléctrica, agua y gas), ii) Notas de crédito relacionadas con las compras y iii) Causalidad de viviendas de trabajadores; el Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y julio de 2008; retenciones del Impuesto a la Renta – Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009 por valor de mercado de remuneraciones de trabajadores; Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del 4,1% de setiembre de 2007, abril, mayo de 2008, enero, febrero, abril, junio, octubre a diciembre de 2009 por: i) Gratificaciones extraordinarias y ii) Incentivos por retiro de personal; retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008 por servicios de asistencia técnica sin documentación, adicionalmente, detectó la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 2 del artículo 175, numeral 13 del artículo 177 y numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario<sup>5</sup>, lo que originó la emisión de los valores impugnados (folios 27461 a 27728), en tal sentido, corresponde determinar si estos han sido emitidos con arreglo a ley.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

### **Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009<sup>6</sup>**

#### **Valor de mercado de remuneraciones de trabajadores**

<sup>4</sup> Extremo no impugnado por la recurrente.

<sup>5</sup> Como se indicó, la Administración emitió, adicionalmente, las Resoluciones de Multa Nº

las cuales fueron dejadas sin efecto en la apelada, no habiéndose formulado apelación contra dicho extremo.

<sup>6</sup> En autos se aprecia que la Administración efectuó reparos por activos fijos depreciados sin identificación, documentos no contabilizados en el Registro de Ventas, gastos de auditoría no devengados, gastos de auditoría no devengados, donaciones, gastos con boletas de venta (sujetos que no se encuentran en el RUS), depreciación de activos – proceso productivo, flete de productos terminados entre almacenes, participación de los trabajadores en las utilidades, gratificación extraordinaria – reintegro a trabajadores, causalidad de gastos no acredita prestación de servicios, destrucción de existencias y variaciones de adiciones y deducciones, no habiendo sido materia de reclamación por parte de la recurrente, la apelada no emitió pronunciamiento por estos, ni fueron materia de apelación, por lo que no serán materia de análisis en la presente instancia. Asimismo, también efectuó reparos por adiciones de vacaciones no pagadas en el ejercicio en que se provisionó y participación de los trabajadores en las utilidades y, si bien estos fueron materia de reclamación, confirmándose en la apelada el reparo por adiciones de vacaciones no pagadas en el ejercicio 2007, modificando este reparo por los ejercicios 2008 y 2009 y levantándose el reparo por participación de los trabajadores en las utilidades, la recurrente no ha cuestionado estos extremos en su apelación, por lo que tampoco serán materia de análisis.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que en los Anexos N° 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por valor de mercado de remuneraciones de trabajadores, respecto del presidente ejecutivo

Que el inciso n) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF<sup>8</sup>, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establece que son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una

accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no exceda el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la

así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso ñ) del citado artículo señala que son deducibles las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una

accionistas, participacionistas o socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la

así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. Y que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribe que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una

accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una

, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes: 1.1) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa; 1.2) En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.3) En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.4) De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa; y 1.5)<sup>9</sup> De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

<sup>7</sup> La Administración reparó el valor de mercado de remuneraciones de diversos trabajadores, no obstante, la recurrente solo reclamó el extremo relacionado con el valor de mercado de la remuneración del presidente ejecutivo

extremo que fue declarado infundado por la apelada, el que a su vez, al ser apelado, es materia de análisis en esta instancia.

<sup>8</sup> Publicado el 8 de diciembre de 2004.

<sup>9</sup> Modificado por el Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que el numeral 2 del citado inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo Nº 134-2004-EF, establece respecto a la remuneración del trabajador referente, que la remuneración del trabajador elegido como referente se sujetará a lo siguiente: (2.1). Se entiende como remuneración del trabajador elegido como referente al total de rentas de quinta categoría a que se refiere el artículo 34º de la ley, computadas anualmente. La deducción del gasto para el pagador de la remuneración, por el importe que se considera dentro del valor de mercado, se registrará además por lo señalado en el inciso v) del artículo 37 de la ley. (2.2). La remuneración deberá corresponder a un trabajador que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con alguno de los sujetos citados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley. (2.3). El trabajador elegido como referente deberá haber prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verifica el límite. Cuando cese el vínculo laboral de este último antes del término del ejercicio o si ingresa a él luego de iniciado el mismo, el valor de mercado se determinará sumando el total de las remuneraciones puestas a disposición del trabajador elegido como referente, en dicho período.

Que, por otro lado, el numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del referido reglamento, prescribe que el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley se determinará en el mes de diciembre, con motivo de la regularización anual de las retenciones de renta de quinta categoría, o, de ser el caso, en el mes en que opere el cese del vínculo laboral cuando éste ocurra antes del cierre del ejercicio.

Que el mismo numeral agrega que para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b), y que todo exceso con relación a este último valor será considerado dividiendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley, con las siguientes consecuencias: a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador; b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría; c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividiendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta; y, d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.

Que el inciso II) del artículo 21 del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo Nº 177-2008-EF, respecto del valor de mercado de remuneraciones establece que para efecto de lo dispuesto en el mencionado inciso n) del artículo 37 de la Ley, se considerará que el accionista, participacionista y, en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta, entre otros, en los siguientes supuestos: 1) Posea más del 30% del capital de la persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero, 2) Ejercza el cargo de gerente, administrador u otro cargo con funciones similares y tenga funciones de la administración general de la persona jurídica empleadora. Asimismo, cuando ejerciendo el cargo de director o alguno de los cargos señalados en el párrafo precedente, tenga entre sus funciones la de contratación de personal o tenga injerencia directa o indirecta en el proceso de selección. Salvo prueba en contrario, existe injerencia directa cuando el accionista, participacionista y, en general, socio o asociado de la persona jurídica empleadora, tiene un cargo superior a aquél que tiene la facultad de nombrar o contratar al personal; y 3) Cuando su cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad posean, individualmente, entre sí o conjuntamente con el trabajador, la proporción del capital señalada en el numeral 1 del presente inciso; o cuando se encuentren en el supuesto del numeral 2 del presente inciso, entre otros supuestos.

Que, asimismo, el indicado literal agrega que para efecto de lo dispuesto en el inciso ñ) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerará que el accionista, participacionista, y en general, el socio o asociado de la persona jurídica empleadora califica como parte vinculada con ésta, cuando se encuentre en alguno de los supuestos referidos en el segundo párrafo del referido inciso II).

Que, de acuerdo con las normas antes expuestas, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan, entre otros, a accionistas de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y en el caso que dichas



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho accionista.

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

Que en el punto 2 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folios 27132 a 27136) la Administración señaló que de la verificación de las adiciones efectuadas por la recurrente a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por cálculo del valor de mercado de remuneraciones del presidente ejecutivo se apreció que correspondía aplicar un menor límite en el valor de mercado de dicho trabajador al considerado por la recurrente, de acuerdo con lo previsto en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que se determinó una diferencia no deducible de su remuneración, detallada en el Anexo B del requerimiento (folio 27086)<sup>10</sup>, en ese sentido, solicitó a la recurrente que sustentara este exceso de remuneración del valor de mercado, señalando para ello el cargo desempeñado, nivel jerárquico, jefe inmediato superior, subordinados inmediatos inferiores a cargo, trabajadores que se encuentran en el mismo nivel jerárquico dentro de la empresa, del referido accionista, así como del trabajador referente.

Que en respuesta, mediante escritos de 22 y 29 de noviembre de 2011 (folios 26762 y 26797 a 26799) la recurrente señaló que si bien en el organigrama de su estructura administrativa el gerente general Pedro Blay se ubica por debajo del presidente ejecutivo, ambos funcionarios gozan de autonomía para el desarrollo de sus labores y cuentan con los mismos poderes para el ejercicio de sus funciones, las que pueden ejercerse conjunta o indistintamente, encontrándose ambos en el mismo nivel de jerarquía, en ese sentido, para el cálculo del valor de mercado de la remuneración del presidente ejecutivo

resultaba aplicable lo dispuesto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, al no tener un referente con funciones similares, correspondía considerar como valor de mercado al doble de la remuneración del trabajador (que no tiene la condición de accionista) mejor remunerado dentro del grado o nivel jerárquico inmediato inferior, el cual era el gerente financiero

Que en el punto 2 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 26899 a 26903), la Administración señaló que en el organigrama de la empresa, aprobado en sesión de directorio de 18 de julio de 1988, se aprecia una estructura organizativa básica, en la que se identifica plenamente los cargos de presidente ejecutivo, gerente general y gerente financiero, que corresponden a diferentes niveles de la organización, por lo que, si bien los dos primeros pueden contar con los mismos poderes, ello no los convierte en cargos equiparables, asimismo, en los estatutos de la empresa se tiene que el cargo de presidente ejecutivo es designado por la junta general de accionistas de la empresa, reconociéndolo con la más alta representación judicial, administrativa, comercial y civil de la sociedad y sus facultades son designadas por la propia junta general de accionistas, mientras que el gerente general es nombrado por el directorio y sus facultades son señaladas en los estatutos y en la Ley General de Sociedades, en ese sentido, el grado, categoría o nivel jerárquico dentro de la estructura organizacional no puede ser el mismo, dado que sus facultades derivan de órganos de la sociedad con distinto nivel jerárquico.

<sup>10</sup> La recurrente, en las adiciones realizadas en su determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 consideró, en aplicación a lo previsto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, como límite en el valor de mercado del trabajador acotado al doble de la remuneración del gerente financiero a quien consideró el trabajador mejor remunerado entre los que se ubicaban dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior dentro de su estructura organizacional, en tanto, la Administración consideró que dicho límite correspondía a la remuneración del trabajador mejor remunerado de la recurrente, quien era el mencionado gerente financiero multiplicado por el factor 1,5 (folio 27086).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que indica que para efectos de determinar el valor de mercado de la remuneración del presidente ejecutivo debe seguirse el procedimiento excluyente establecido por ley, no resultando aplicable el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que el cargo inmediato inferior es el de gerente general, sin embargo, este es ocupado por un accionista de la empresa que califica como parte vinculada, por lo que no puede ser tomado como trabajador referente, sino que corresponde aplicar lo previsto en el numeral 1.5 del mencionado inciso, en ese sentido, procede a reparar el exceso del valor de mercado de la mencionada remuneración.

Que, en el caso de autos, se verifica que la Administración reparó el monto deducido por la recurrente en los ejercicios 2007 a 2009 como gasto por remuneraciones por las sumas de S/ 146 113,94, S/ 881 060,66 y S/ 800 516,07, respectivamente, correspondiente a quien era accionista de la recurrente y se desempeñaba como presidente ejecutivo y aplicó la regla contenida en el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a cuyo efecto tomó como referencia la remuneración del trabajador quien era el trabajador mejor remunerado de la empresa, multiplicando su remuneración por el factor de 1.5 a fin de calcular el límite deducible de la remuneración del presidente ejecutivo.

Que, en el caso de autos, no se encuentra en discusión la calificación del presidente ejecutivo como parte vinculada de la recurrente, sino el cálculo del límite de deducción de la remuneración del mencionado trabajador, en ese sentido, la Administración considera a diferencia de la recurrente que el presidente ejecutivo y el gerente general no son trabajadores que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, resultando este el inmediato inferior de aquel y, dado que, a su vez, también ha sido cuestionada la deducción de su remuneración por calificar como parte vinculada<sup>11</sup>, no puede ser tomado como trabajador referente, lo que conlleva a aplicar lo dispuesto en el acápite 1.5 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que, en base a la documentación elaborada y proporcionada por la recurrente, como es su organigrama, aprobado mediante sesión de directorio (folios 27703 a 21709) se advierte que en el nivel más alto se encuentra el presidente ejecutivo y, en segundo nivel, el cargo de gerente general, en tanto que por debajo de este se encuentran los cargos de gerente financiero, gerente de importación y exportación y compras, entre otros, lo que refleja los niveles de jerarquía dentro de la estructura organizacional de la recurrente, evidenciando una relación de dependencia con relación al nivel inmediato superior, no habiendo la recurrente demostrado lo contrario, sino que, por el contrario, la propia recurrente, en la carta de 28 de agosto de 2011 (folio 23210), dirigida a la Administración durante el procedimiento de fiscalización, corroboró que el presidente ejecutivo era la máxima autoridad administrativa de la empresa, contando como funcionarios inmediatos inferiores a todos los gerentes.

Que, en efecto, la mencionada relación de dependencia administrativa dentro de la estructura organizacional de la recurrente, reflejada en su organigrama, se sustenta en lo previsto en la escritura pública de 7 de julio de 1998 que contiene los Estatutos de Adecuación a la Ley General de Sociedades de la recurrente (folio 21681/vuelta) en la que se acordó que "*El Presidente Ejecutivo tendrá la más alta representación (...) administrativa*" (artículo 50 de los Estatutos) y que "*La sociedad tendrá uno o más gerentes, quienes serán los representantes (...) administrativos de la sociedad*" (artículo 51 de los Estatutos).

Que, si bien según la escritura pública de 27 de febrero de 2008 que aprobó el Nuevo Texto del Régimen de Poderes de la recurrente (folios 21750 a 21755), se acordó otorgar la totalidad de los poderes de administración general, de administración específica y de representación judicial, extrajudicial y administrativa tanto al presidente ejecutivo como al gerente general, ello no implica en forma alguna que estos tuvieran el mismo nivel jerárquico, en tanto de acuerdo con la documentación antes señalada, el gerente general mantenía un nivel jerárquico por debajo del presidente ejecutivo, no habiendo la recurrente demostrado lo contrario, correspondiéndole la exclusiva carga de la prueba de ello.

Que, en consecuencia, según los estatutos y organigrama de la recurrente, se advierte que, contrario a lo señalado por la recurrente, el gerente general no se ubicaba dentro del grado o categoría o nivel

<sup>11</sup> Extremo del reparo que no ha sido cuestionado en el recurso de reclamación.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

jerárquico equivalente, para que resultase aplicable lo previsto en el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>12</sup>, sino en el inmediato inferior, no obstante, tampoco correspondía que se aplicase lo previsto en el acápite 1.3 del referido numeral, debido a que la remuneración del mencionado gerente general, también se encontraba sujeta a los límites del valor de mercado que señala el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como la propia recurrente ha reconocido<sup>13</sup>, por lo que no correspondía que sea utilizado como trabajador referente para la determinación del valor de mercado de la remuneración acotada y, dado que, de acuerdo con la mencionada documentación, tampoco se advertía que dentro de la estructura organizacional de la empresa se contara con un grado o categoría o nivel jerárquico inmediato superior al del presidente ejecutivo, resultaba aplicable lo establecido en el acápite 1.5 del mencionado numeral 1, estableciendo como límite la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa, que correspondía al gerente financiero multiplicado por el factor 1.5, en ese sentido se verifica un exceso en el valor de mercado de las remuneraciones acotadas, tal como calculó la Administración, por lo que el reparo efectuado se ajusta a ley y por ende procede confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que corresponde a la Administración acreditar la subordinación y que ello no puede realizarse en función al organigrama ni sus estatutos, ni por la subordinación de los órganos que nombran a los integrantes de la organización, cabe indicar que ello carece de sentido, habida cuenta que la exclusiva carga de la prueba del cumplimiento de la aplicación de las reglas de valor de mercado de las remuneraciones que paga le corresponde a ella, no a la Administración acreditar lo contrario, careciendo de sentido también pretender que la Administración acredite que un trabajador está subordinado a otro, cuando esto no es materia de controversia ni ha sido materia de análisis, precisamente porque el organigrama y los estatutos de la empresa, elaborados y proporcionados por la recurrente, acreditan, sin margen de dudas, la estructura organizacional de la empresa y, por ende, del grado y nivel jerárquico que tiene cada funcionario, lo que acreditó sin duda alguna que la gerencia general tiene un nivel jerárquico inferior a la presidencia ejecutiva.

Que, en efecto, en base al análisis de las normas citadas, resulta más que evidente que lo que estas exigen como variables para determinar los elementos de comparación de remuneraciones y con ello establecer su valor de mercado, son el grado y nivel jerárquico que tiene cada funcionario en el organigrama de una empresa, no existiendo norma alguna que establezca como variable para determinar que remuneraciones se usaran como comparables para establecer el valor de mercado de alguna, que tenga que analizarse si un trabajador esta material y efectivamente subordinado a otro o si tiene las mismas facultades, en ese sentido, carece de sentido también lo afirmado por la recurrente en cuanto a que el presidente ejecutivo y el gerente general tengan el mismo nivel jerárquico, al habérseles otorgado a ambos los mismos poderes y facultades, en tanto la propia recurrente reconoce que el gerente general por su naturaleza goza de facultades mínimas de administración y por ello debe darle cuentas al presidente ejecutivo de su administración.

Que contrario a lo indicado por la recurrente a efecto de lo previsto en el artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no puede considerarse como trabajador referente a efectos de determinar el valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos comprendidos en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de dicha ley a otros sujetos que se encuentren comprendidos dentro de las mismas reglas de determinación del valor de mercado de su remuneración, dado que precisamente estas condiciones suponen que sus remuneraciones no son las que normalmente se obtienen en condiciones iguales o similares, no resultando tampoco posible aplicar el valor ajustado de dichas remuneraciones para efectos

<sup>12</sup> Es de precisar que la recurrente aplicó lo previsto en el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en el entendido que no podía considerarse como trabajador referente a aquellos que tengan la condición de accionistas, debido a que al ser parte vinculada con la empresa, se encontrarían sujetos al límite del valor de mercado previsto en el inciso n) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, de acuerdo con los alcances de su escrito de respuesta de 22 de noviembre de 2011 (folio 26798), motivo por el cual no consideró como trabajador referente al gerente general, debido a que la propia recurrente lo calificó como parte vinculada (folio 27086).

<sup>13</sup> De acuerdo con el detalle de las adiciones realizadas por la recurrente efectuadas en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009, se aprecia que esta determinó el límite del valor de mercado de la remuneración del gerente general, siendo que lo que fue materia de reparo era la determinación del límite al valor de mercado de dicha remuneración (folio 27086).



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de considerarlos como trabajador referente, en tanto, ello implicaría, finalmente, establecer una presunción en base a otra presunción, lo cual no es admitido por la ley, en ese sentido, en caso de verificarse que en uno de los numerales previstos en el acápite 1 del inciso b) del artículo 19-A del mencionado reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, solo se cuenta con sujetos comprendidos en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley, a efecto de determinar el valor de mercado, se procederá a aplicar el siguiente numeral, lo cual ocurrió en el presente caso, al advertir que el gerente general, quien era el funcionario ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inferior dentro de la estructura organizacional de la empresa, se encontraba sujeto también a la reglas de determinación del valor de mercado por sus remuneraciones, por lo que al advertirse que no se contaba con un nivel jerárquico inmediato superior, se procedió a aplicar lo previsto en el numeral 1.5 de la indicada norma.

Que, en efecto, en autos se aprecia que el presidente ejecutivo se ubicaba en el máximo nivel de la estructura organizacional de la empresa, con lo que se excluyó la aplicación de lo previsto en el numeral 1.4 del acápite 1 del inciso b) del artículo 19-A del mencionado reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que previamente había excluido la aplicación de lo previsto en el numeral 1.3 debido a que el gerente general se encontraba sujeto a las reglas de determinación del valor de mercado de sus remuneraciones, así como se excluyó la aplicación del numeral 1.2, debido a que el gerente general no se encontraba en el mismo nivel jerárquico que el presidente ejecutivo, como pretendía señalar la recurrente, con lo que se evidencia que la Administración sí efectuó un análisis sobre la aplicación de los numerales previos al numeral 1.5, no resultando por ello aplicable la Resolución Nº 05867-1-2019, debiendo precisarse que lo dispuesto en la Resolución Nº 03883-4-2019, tampoco resulta aplicable en autos, debido a que si bien se trata sobre el reparo por valor de mercado de remuneraciones de trabajadores realizado a la recurrente, versa sobre un ejercicio distinto al analizado, habiéndose dejado expreso en el presente caso sobre el análisis de la aplicación de los numerales previos al numeral 1.5.

## **Gratificaciones extraordinarias**

Que en los Anexos Nº 4 de las Resoluciones de Determinación Nº (folios 27679 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 por gratificaciones extraordinarias otorgadas a  
por cumplimiento de metas y salud, respectivamente, al no haber acreditado la recurrente que cumplieran con el principio de generalidad<sup>14</sup>.

Que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé 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, siendo 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.

Que el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por la Ley Nº 28991, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normalmente para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones Nº 08637-1-2012 y Nº 0274-2-2001, ha señalado que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se otorguen en forma adicional a la

<sup>14</sup> La Administración reparó las gratificaciones extraordinarias otorgadas a diversos trabajadores, no obstante, la recurrente solo reclamó el extremo referido a las gratificaciones extraordinarias otorgadas a  
por cumplimiento de metas y salud, respectivamente; extremo que fue declarado infundado en la apelada, el que a su vez, al ser apelado, es materia de análisis en esta instancia. Cabe indicar que en el Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº (folio 27689) también se efectuaron reparos por gratificaciones extraordinarias, no obstante, estas no fueron reclamadas, motivo por el cual en la apelada no se emitió pronunciamiento sobre estas.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que en las Resoluciones Nº 000898-4-2008 y Nº 00523-4-2006, este Tribunal ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar.

Que, asimismo, en las Resoluciones Nº 00504-2-2000, Nº 10030-5-2001 y Nº 00029-3-2003, entre otras, ha establecido que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, estas son deducibles de la renta neta en la medida que corresponden al vínculo laboral existente; por lo que para dicho efecto, debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, pues por tratarse de un acto de liberalidad, que puede o no producirse, es indiferente la intención de la persona que las otorga.

Que, a su vez, en las Resoluciones Nº 03786-4-2007 y Nº 4194-3-2016, entre otras, se ha señalado que las gratificaciones extraordinarias a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, que corresponden al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son perfectamente deducibles como gasto siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Tercera Disposición Final de la Ley Nº 27356.

Que en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01752-1-2006 y Nº 00898-4-2008, entre otras, se ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar y, dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que, de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que paga el empleador en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral, aun cuando fueran de carácter extraordinario, como las gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros, constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que, por otro lado, el Decreto Legislativo Nº 728, que aprobó la Ley de Fomento de Empleo, dio origen al Decreto Supremo Nº 002-97-TR, mediante el cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Formación y Promoción Laboral, y al Decreto Supremo Nº 003-97-TR, a través del cual se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral; asimismo, mediante el Decreto Supremo Nº 001-97-TR se aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios – Decreto Legislativo Nº 650.

Que los artículos 6 y 7 del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo Nº 003-97-TR, establecen que constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición, precisando que las sumas de dinero que se entreguen al trabajador directamente en calidad de alimentación principal, como desayuno, almuerzo o refrigerio que lo sustituya o cena, tienen naturaleza remunerativa y que no constituye remuneración computable para efecto de cálculo de los aportes y contribuciones a la seguridad social, así como para ningún derecho o beneficio de naturaleza laboral el valor de las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto; además, agregan que no constituye remuneración para ningún efecto legal los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 650.

Que el artículo 10 del Reglamento del Decreto Legislativo Nº 728, aprobado por Decreto Supremo Nº 001-96-TR, indica que el concepto de remuneración definido por los artículos 39 y 40 del mencionado



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

decreto legislativo<sup>15</sup>, es aplicable para todo efecto legal, cuando sea considerado como base de referencia, con la única excepción del Impuesto a la Renta que se rige por sus propias normas.

Que, por su parte, el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (CTS), aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, dispone que son remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición, siendo que se incluye en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19 y 20.

Que según el artículo 19 de la mencionada norma se consideran remuneraciones computables entre otros a las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego.

Que el artículo 20 de la citada norma señala que tampoco se incluirá en la remuneración computable la alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de los servicios, o cuando se derive de mandato legal.

Que este Tribunal en la Resolución N° 18554-1-2011, ha establecido que para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 del Decreto Supremo N° 001-97-TR, debe verificarse lo siguiente: 1) La finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) Su entrega no sea periódica, y 3) Sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral.

Que en el punto 3 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 27129 a 27132) la Administración solicitó que, para efectos de evaluar la causalidad del gasto, bajo el criterio de generalidad, de las gratificaciones extraordinarias otorgadas al jefe de acería por S/ 14 972,60 y S/ 39 510,19 en los ejercicios 2008 y 2009 y al gerente de operaciones y logística por S/ 63 800,00 en el ejercicio 2009, la recurrente exhibiera la documentación original en la que se acuerda el pago de las gratificaciones extraordinarias y en que se muestren las condiciones en que se otorgaron las mismas, así como sustentara la causalidad del gasto bajo el criterio de generalidad.

Que, en respuesta, con escritos de 22 y 29 de noviembre de 2011 (folios 26762 y 26793 a 26796), la recurrente señaló que la gratificación otorgada a califica como una gratificación ordinaria por cumplimiento de metas, la cual se encuentra directamente relacionada con su desempeño, por lo que calificaba como un concepto remunerativo, asimismo, la gratificación a fue otorgada por motivos de salud y tratamiento médico, que califican como circunstancias especiales, no comunes a otros trabajadores, por lo que se cumple con la generalidad del gasto.

Que en el punto 3 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 26891 y 26892) la Administración señaló que la recurrente no cumplió con acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad, dado que no presentó documento o acuerdo por el cual a los funcionarios que ingresen a laborar a la empresa obtendrían una gratificación por cumplimiento de metas o por motivos de salud, en los que se establezcan las condiciones o requisitos para su otorgamiento, como son el ámbito de aplicación y la forma de determinación del monto, criterios que resultan necesarios para la evaluación del mencionado criterio, en ese sentido, procedió a reparar las mencionadas gratificaciones extraordinarias entregadas a (cumplimiento de metas) y

i)

<sup>15</sup> El Decreto Legislativo N° 728 dio origen a los Decretos Supremos N° 002-97-TR y N° 003-97-TR, por lo que los artículos 39 y 40 a los que hace referencia el Decreto Supremo N° 001-96-TR fueron reemplazados por los artículos 6 y 7 del Decreto Supremo N° 003-97-TR.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que la recurrente señaló que el pago efectuado por gratificación a fue ordinario, debido a que se encuentra relacionada con su desempeño, por lo que calificó como remuneración, no obstante, en la documentación que obra en autos, no se advierte que la recurrente hubiera presentado elementos probatorios que permitan verificar las metas alcanzadas y/o los resultados del desempeño del trabajador, los cuales habrían originado la gratificación, ni tampoco la manera de obtener el cálculo de dicho importe, los criterios o indicadores que tuvo en cuenta para determinarlos.

Que, en tal sentido, no se encuentra acreditado en autos que la gratificación que otorgó la recurrente al trabajador hubiera tenido su origen en el contrato que suscribiera para la prestación de sus servicios, no siendo suficiente para ello los correos electrónicos de 27 de diciembre de 2007 y 12 de mayo de 2009 (folios 21607 y 21617), más aún si en los cuales se señala que los conceptos acordados en la contratación fueron la remuneración, así como dos gratificaciones y asignación vacacional, añadiendo que le correspondería un bono anual en función a resultados, sin especificar los mismos ni señalar que estos se hubieran acordado con el trabajador en la contratación.

Que, en consecuencia, los pagos que otorgó la recurrente al citado trabajador fueron extraordinarios y serían deducibles en la medida que se cumpliera con los supuestos regulados para el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que sean generales, entre otros, lo que le fue requerido sustentar a la recurrente.

Que al respecto la recurrente no acreditó que la mencionada gratificación extraordinaria cumpliera con el criterio de generalidad, esto es, que se haya acreditado documentariamente en función a alguna condición especial, el motivo por el cual únicamente se otorga a dicho personal, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrario a lo sostenido por la recurrente, la Administración señaló que la gratificación otorgada a tiene naturaleza extraordinaria, resultándole por ello exigible que acredite el cumplimiento del criterio de generalidad.

ii)

Que en los Memorandos Nº de 23 de mayo de 2008 y 19 de enero de 2009 (folios 21611 y 21614) se advierte que el director industrial de la recurrente solicitó al presidente ejecutivo la entrega de las gratificaciones extraordinarias a favor de a fin de cubrir los costos de las atenciones médicas y gastos de curación, en tanto las sumas de S/ 14 972,60 y S/ 39 510,19 para los ejercicios 2008 y 2009, representan los saldos no cubiertos por el seguro contratado, los que por la situación económica del trabajador no le es posible sufragar.

Que, en ese sentido, se puede apreciar que el mencionado desembolso es un beneficio individualizado en favor del mencionado trabajador, por lo que se trata de una gratificación extraordinaria, por lo que tenía que cumplir con el principio de generalidad para su deducción, no obstante, la recurrente no acreditó contar con una política que asegure el otorgamiento de dicha gratificación a los trabajadores en las mismas condiciones, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente sostiene que las erogaciones realizadas en favor de corresponden a gastos por enfermedad, previstos en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los que no requieren el cumplimiento del criterio de generalidad, corresponde indicar que en el caso de los gastos de salud comprendidos en el inciso II) del artículo 37 de la citada ley, la generalidad es condición para que dichos gastos no constituyan renta de quinta categoría y sean deducibles directamente por la recurrente, sin perjuicio de lo cual, cabe precisar que en autos se acreditó que se otorgó la suma reparada con el carácter de gratificación extraordinaria, no advirtiéndose que se hubiese acreditado que la recurrente hubiera sufragado los gastos por enfermedad del trabajador.

## ***Renta ficta por cesión de bienes, depreciación y gastos de servicios de energía eléctrica, agua y gas por cesión de bienes***

Que en los Anexos Nº 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por renta ficta por cesión de bienes, depreciación y gastos de servicios de energía eléctrica, agua y gas por cesión de bienes.



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

Que el inciso d) del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que son rentas de primera categoría la renta ficta de predios cuya ocupación hubiesen cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado y que la renta ficta sería el 6% del valor del predio declarado en el autoavalúo correspondiente al Impuesto Predial y que esta también era de aplicación para las personas jurídicas y empresas mencionadas en el inciso e) del artículo 28 de la citada ley, respecto de predios cuya ocupación hubiesen cedido a un tercero gratuitamente o a precio no determinado, para lo cual se presumía que los predios estuvieron ocupados durante todo el ejercicio gravable, salvo demostración en contrario a cargo del locador, de acuerdo con lo establecido por el reglamento.

Que el numeral 4 del inciso a) del artículo 13 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 125-96-EF, establece que, para efecto de la renta ficta de predios, el período de desocupación de estos se acreditará con la disminución en el consumo de los servicios de energía eléctrica y agua o con cualquier otro medio probatorio que se estime suficiente a criterio de la SUNAT.

Que el numeral 5 del citado inciso a), modificado por Decreto Supremo Nº 059-2007-EF, señala que, salvo prueba en contrario, se entenderá que existe cesión gratuita o a precio no determinado de predios, bienes muebles o bienes inmuebles distintos de predios cuando una persona distinta al propietario ocupe, tenga la posesión o ejerza alguno de los atributos que confiere la titularidad del bien según sea el caso, siempre que no se trate de arrendamiento o subarrendamiento. En el caso de predios, bienes muebles o bienes inmuebles distintos de predios, respecto de los cuales exista copropiedad, no será de aplicación la renta presunta cuando uno de los copropietarios ocupe, tenga la posesión o ejerza alguno de los atributos que confiere la titularidad del bien.

Que, por su parte, el inciso h) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo Nº 970<sup>16</sup>, establece que son rentas de tercera categoría, la derivada de la cesión de bienes muebles cuya depreciación o amortización admite la citada ley, efectuada por contribuyentes generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado, o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza, a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14 de la referida ley; se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición ajustado de ser el caso, de los referidos bienes; para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

Que el artículo 37 de la citada ley establece que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles, entre otros: *"Las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes"* (inciso f).

Que en el punto 5 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folios 27121 a 27128) la Administración señaló que de los contratos suscritos con las empresas concesionarias de sus comedores ubicados en Arequipa

se advierte que convino proporcionar a dichos concesionarios el local de cocina, comedor, enseres y equipos para el servicio del comedor, asumir el gasto de energía eléctrica, gas y agua que se requiera para la prestación del servicio de alimentación, advirtiéndose que el uso del comedor no se encuentra restringido al expendio de alimentos a los trabajadores de la empresa, sino que también está dirigido a trabajadores de terceros que se encuentran laborando en las instalaciones de su empresa y a personas naturales a quienes se autoriza su ingreso, así como adicional al expendio de alimentos preparados por el concesionario se presta el servicio de bazar y cafetería.

Que, en ese sentido, solicitó que la recurrente sustentara el motivo por el cual no gravó con el Impuesto a la Renta en los ejercicios 2007 a 2009 la cesión de los comedores (predios) y de los bienes muebles depreciables para efectos del Impuesto a la Renta, detallados en el Anexo al Literal "B" a los concesionarios de los mismos (folios 27065 a 27084), así como que presentara los reportes de consumos

<sup>16</sup> Publicada el 24 de diciembre de 2006.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de luz, agua y gas de las empresas concesionarias de los mencionados comedores, exhibiera los comprobantes de pago de los mencionados servicios, registrados en su contabilidad, y señalara la forma de distribución del gasto por dichos conceptos, en los casos en que los servicios no se encuentre identificados con cada comedor.

Que, en respuesta, mediante escritos de 22 y 29 de noviembre de 2011 (folios 26761 y 26789 a 26792) la recurrente señaló que no correspondía que reconociera ingresos por cesión de predios ni por cesión de bienes muebles, en la medida que el servicio brindado por los concesionarios corresponde al servicio de alimentación (refrigerio) a su personal en sus instalaciones, a cambio del precio por menú que se descontó vía planilla a sus trabajadores, por lo que en ningún caso la naturaleza del servicio brindado a favor de su personal generó una cesión de predios ni una cesión de bienes muebles gravada con el Impuesto a la Renta, resultando una práctica común de las empresas contratar concesionarios para que brinden el servicio de alimentación a sus trabajadores en un espacio acondicionado en sus instalaciones para tal efecto, circunstancia que es una facilidad o beneficio que otorga una empresa a favor de sus trabajadores con la correspondiente deducción por planilla de los consumos realizados por estos, advirtiéndose que de no existir un concesionario, los referidos espacios serían un comedor común de los trabajadores para el consumo de sus alimentos, por lo que no podría concluirse que se alquila o cede en uso dicho espacio a tales trabajadores o quien brinda el servicio de alimentos en dicho espacio. Agrega que, en ese sentido, no resulta aplicable proporcionar la información relacionada con el consumo de servicios de luz, agua y gas de los concesionarios de los citados comedores, sin perjuicio de ello, precisa que no cuenta con la información solicitada, ni lleva un registro de gastos destinados a estos comedores, proporcionando recibos de agua y luz, así como detalle de consumo de gas.

Que en el punto 5 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 26885 a 26889), la Administración señaló que de acuerdo con la cláusula octava de los contratos de concesión para la prestación de servicios de alimentación suscritos con los concesionarios de los comedores los bienes muebles y predios fueron cedidos a personas generadoras de rentas de tercera categoría, no tratándose de servicios de preparación de alimentos sino que entrega sus instalaciones para que los concesionarios prestasen servicios de alimentación tanto a trabajadores como a terceros que se encontrasen en las instalaciones de la empresa previa autorización y actuase como facilitador del pago al descontar por planilla los consumos que cada trabajador realizase, por lo que las concesionarias se beneficiarían de los bienes que le son cedidos para obtener rentas de tercera categoría, siendo que el hecho que el precio sea menor por no considerar los costos de las instalaciones, no convierte al contrato en uno de alimentación o de preparación de alimentos; en ese sentido, señala que repara la renta ficta de los ejercicios 2007 a 2009 por la cesión de predios (comedores de la recurrente en Arequipa y Pisco) a favor de los concesionarios.

Que, indicó que ha quedado acreditada la entrega de los bienes muebles depreciables a los concesionarios de alimentos, mediante lo convenido en la mencionada cláusula octava de los contratos celebrados, por lo que se acredita su cesión a título gratuito a los concesionarios, por lo que se reparó la renta anual generada por esta cesión, así como la depreciación correspondiente a estos bienes.

Que agregó que al amparo de lo previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y, en función a lo antes señalado, procedió a reparar el gasto por consumos de luz, agua y gas realizado en los comedores, al haber sido cedidos a los concesionarios.

*i) Cesión de predios (comedores en Arequipa y Pisco) y bienes muebles (enseres, equipos, bienes diversos en los comedores)*

Que en el contrato de concesión para la prestación de servicios de alimentación (folios 20981 a 20989) suscrito el 15 de diciembre de 2005 por la recurrente con la concesionaria Servicios y Alimentos La Merced E.I.R.L. las partes convinieron:

## **"Segundo: Objeto del contrato"**

*Por la presente LA EMPRESA otorga en concesión a LA CONCESIONARIA, las instalaciones de cocina, comedor y áreas afines que se indican en la cláusula anterior cuyo detalle y estado actual aparece en el inventario que se levantará por separado y que debidamente firmado por las partes, forma parte integrante del presente contrato, con la finalidad que proporcione el servicio de*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

alimentación a favor de los trabajadores de **LA EMPRESA**, de los trabajadores de tercería que se encuentran laborando en las instalaciones de la misma y otras personas naturales debidamente autorizadas por ésta (...)

**LA CONCESIONARIA** no abonará suma alguna a **LA EMPRESA** por el uso de las instalaciones y bienes que se le facilite; asumiendo por ello en contraprestación, en forma expresa, la obligación de prestar el servicio antes descrito, de conformidad con lo términos de este contrato, y de la propuesta económica alcanzada en su debida oportunidad a **LA EMPRESA**, documento que igualmente forma parte integrante de este contrato (...)

## Cuarto: Obligaciones de las partes

### **DE LA CONCESIONARIA**

- Brindar una atención esmerada, trato cordial y respetuoso a los usuarios del servicio
- Proveerse de insumos de buena calidad para la preparación de alimentos (...)
- No realizar en las instalaciones de **LA EMPRESA** ninguna actividad distinta a la que se establece en el presente contrato.
- Utilizar el sistema de descuentos únicamente para el servicio de alimentos y otras ventas autorizadas, no pudiendo incluir ningún otro tipo de crédito, salvo autorización expresa de **LA EMPRESA**, bajo pena de cancelar el contrato de servicio (...)
- Prestar el servicio de atención de bazar y cafetería, cobrando a los usuarios del servicio las tarifas acordadas y respetando los horarios establecidos,  
(...)

### **DE LA EMPRESA**

**LA EMPRESA** proporcionará a **LA CONCESIONARIA**, sin costo para ésta lo siguiente:

- Los ambientes de cocina, comedor, almacenes, oficinas, servicios higiénicos, vestuarios y comedor anexo para uso y administración del personal de **LA CONCESIONARIA**.
- El fluido eléctrico y agua potable en cantidad necesaria para la prestación de los servicios y buen funcionamiento de los equipos, así como combustible para las operaciones del servicio de alimentación que se brinda. La gestión de instalación de gas, la administración y responsabilidad por su suministro será por cuenta de **LA EMPRESA**.
- Equipos y muebles que considere factible, por ser necesarios para la prestación del servicio, los que serán consignados en un inventario al inicio del servicio, el cual será firmado por el personal autorizado de ambas partes (...).

## Séptimo: Tarifas

Las tarifas por el servicio contratado, sin incluir IGV, neto de impuestos, será el siguiente:

Desayuno S/. 3.78

Almuerzo S/. 4.20

Cena S/. 4.20

Amanecida S/. 3.78

(...)

**LA CONCESIONARIA** mantendrá la lista de precios de platos a la carta y extras que a la fecha de la suscripción del presente contrato esté vigente en el servicio de alimentos de **LA EMPRESA**. Esta lista de precios se adjunta y forma parte del presente contrato.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Queda establecido que los previos de otros productos que pueda ofrecer **LA CONCESIONARIA** a los trabajadores, tales, como: gaseosas, galletas, postres, dulces varios, artículos de higiene y aseo personal, etc. serán regulados y cualquier reajuste deberá ser aprobado por **LA EMPRESA**, quien nombra como administrador del Contrato a su encargada de Bienestar Social.

## **Octavo: Facturación**

El cobro por el servicio de alimentos a los trabajadores de **LA EMPRESA**, se efectuará mensualmente a los mismos trabajadores, mediante el sistema de descuento en las planillas que elabora **LA EMPRESA**; debiendo otorgarse el respectivo comprobante de pago a cada trabajador, según las normas legales vigentes.

La mensualidad de los consumos correspondientes a trabajadores de **LA EMPRESA** y de tercería, deberá considerar una fecha de cierre previa al cierre de planillas (día 15 de cada mes) de modo que se permita el descuento por planilla del valor de consumo efectuado, información que deberá ser remitida al Dpto. de RRHH de **LA EMPRESA** hasta el día 18.

La facturación por el servicio de alimentos al personal de vigilancia se realizará a **LA EMPRESA**, teniendo en cuenta los servicios autorizados para este personal.

La facturación por el servicio de alimentos a practicantes, visitas y eventos autorizados, se efectuarán mensualmente directamente a **LA EMPRESA**.

**LA EMPRESA**, remitirá a **LA CONCESIONARIA**, la relación de los vales de consumo por horas extras a ser emitidos. Los vales consumidos serán cancelados mensualmente por **LA EMPRESA**.

**LA CONCESIONARIA** atenderá los vales de consumo por horas extras en los horarios establecidos en la cláusula tercera del presente contrato.

**LA CONCESIONARIA** deberá entregar a cada trabajador de **LA EMPRESA** y/o tercería, el comprobante que acredite el detalle y precio del consumo efectuado; trámite que se dará en cada oportunidad de consumo; así como el estado de consumo quincenal cuando el trabajador así lo requiera y/o a solicitud de **LA EMPRESA**.

## **Noveno: Pago de los servicios de alimentación**

**LA CONCESIONARIA** mensualmente presentará al Departamento de Recursos Humanos de **LA EMPRESA**, una relación de trabajadores con el valor individual facturado, para que se efectúe el descuento por planilla de los importes consumidos, debiendo **LA EMPRESA** cancelar el monto total descontado dentro de los cinco (5) días útiles posteriores a la fecha de pago de haberes de los trabajadores.

**LA CONCESIONARIA** presentará además la misma relación de trabajadores para el descuento en un diskette, en un formato de hoja de cálculo Excel, para el procesamiento de descuento en la Oficina de Planillas de Departamento de Recursos Humanos de **LA EMPRESA**.

Adicionalmente, **LA CONCESIONARIA** entregará al Departamento de Recursos Humanos información mensual respecto a estadísticas de consumo tanto individual, como por áreas, y/o turnos, o cualquier otra información que sea requerida para evaluar la gestión y condiciones de trabajo derivadas del servicio.

**LA EMPRESA** se compromete a cancelar las facturas en moneda nacional (nuevos soles). **LA CONCESIONARIA** efectuará similar gestión de cobranza ante cada empresa de tercería, siendo de su responsabilidad el seguimiento y control de dichas cobranzas, limitándose **LA EMPRESA**, a través de su Departamento de Recursos Humanos, a interceder ante las empresas de tercería para el cumplimiento de sus compromisos.

**LA EMPRESA** otorgará a **LA CONCESIONARIA** un adelanto mensual de S/.40,000.00 (Cuarenta mil y 00/100 nuevos soles) en el día 15 o el día útil más cercano, siempre que la atención se haya ofrecido de manera regular y bajo las condiciones acordadas en el presente contrato, así como las actividades en la planta, mantengan su normal desarrollo".



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que mediante el Tercer Addendum al mencionado contrato de concesión (folios 20977 y 20978) las partes establecieron que:

**Cláusula segunda.** Se acuerda igualmente que a partir del mes de marzo de 2008 y hasta el mes de febrero del 2009, **LA EMPRESA** abonará mensualmente a **LA CONCESIONARIA** el monto de S/. 0.60 más IGV, adicionales al costo actual del menú, por día laborado y por trabajador, según la estadística de días trabajados del registro de asistencia de **LA EMPRESA**, con el objeto que **LA CONCESIONARIA** mejore la calidad de la dieta que consumen los trabajadores de la Planta N° 2-Pisco, sujetándose **LA CONCESIONARIA** a la periódica inspección de parte de **LA EMPRESA**, representada por su Departamento de Recursos Humanos y de la Comisión de Usuarios, integrada por trabajadores sindicalizados y no sindicalizados de **LA EMPRESA**.

Este abono mensual se otorga asumiendo que **LA CONCESIONARIA** ha enfrentado un incremento en sus costos desde la fecha de inicio de sus operaciones con **LA EMPRESA**, en que se ha registrado una inflación en el departamento de Ica de 9% aproximadamente y un incremento, asimismo, en el costo de la mano de obra, por efecto del reajuste de la remuneración mínima vital.

**Cláusula Tercera.** Se deja constancia que **LA EMPRESA** asume íntegramente este monto, sin alterar el costo del menú para el trabajador, sólo e indefectiblemente hasta el mes de febrero del 2009, con el objeto de no afectar la economía de sus trabajadores en este periodo de reconstrucción por el sismo ocurrido en agosto del año 2007. En caso de prorrogarse el contrato de Concesión o celebrarse uno nuevo, los nuevos costos de menú seguirán siendo asumidos por **LA EMPRESA** en el 50% y por cada uno de los trabajadores usuarios en el otro 50%, conforme viene implementándose actualmente".

Que, por su parte, en el caso de los Contratos de Concesión de Comedor Corporación (folios 20963 a 20974) suscritos el 9 de febrero de 2005 y 2 de enero de 2008 con las concesionarias las partes convinieron:

## **Segundo. - Objeto**

Por la presente entrega en concesión el servicio de alimentación de su personal que labora en la Planta Industrial N° 1 Arequipa (...) al **CONCESIONARIO**, el mismo que se obliga a brindarlo en óptimas condiciones de calidad e higiene, conforme a las estipulaciones contenidas en el presente contrato.

(...)

## **Cuarta. - Del servicio**

**EL CONCESIONARIO** se obliga a brindar el servicio de alimentación al personal de **Corporación** en el Comedor, ubicado dentro de las instalaciones de la empresa, en los horarios que ésta determine, durante todos los días del año sin excepción, debiendo **EL CONCESIONARIO** adoptar las previsiones necesarias para situaciones excepcionales como huelgas y otras(...)

## **Séptima. - Forma de pago**

descontará por planilla el monto que corresponda a cada trabajador por el servicio de alimentación recibida, monto que se hará conocer a **Corporación** mediante listado que irá acompañado del correspondiente comprobante de pago los días 20 de cada mes, cancelando al **CONCESIONARIO** la suma correspondiente en un plazo máximo de 15 días de efectuado el descuento. Quedará como garantía en resguardo de la infraestructura y equipos que se le entrega, los últimos diez días de cada mes de pago en obreros y empleados.

## **Octava. - Facilidades que otorga**

. proporcionará al **Concesionario**:



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

*El local de cocina y comedor; enseres y equipos para el servicio de comedor previo inventario. El mismo que debidamente firmado por las partes figura como Anexo N° 1 del presente contrato. También será de cuenta de el costo de electricidad, gas y agua que se requiera para la prestación del servicio de alimentación. Por tanto su costo no estará incluido en el valor de los menús.*

**CAASA** no cobrará suma alguna por el uso del local, enseres, equipos, electricidad, gas y agua, teniendo en consideración que se proporcionan para brindar las facilidades de alimentación de su personal.

**El CONCESIONARIO** deberá devolver al finalizar su contrato todos los bienes que recibe de en las mismas condiciones que se le fue entregado, en caso contrario procederá a la reparación o reposición de los bienes afectados por cuenta del **Concesionario**.

Que en los mencionados contratos se puede advertir que las partes establecieron como prestaciones a cumplir en sus "contratos de concesión para la prestación de servicios de alimentación" por parte de la recurrente a la cesión "sin abono alguno por parte de la concesionarias" de los comedores (predios) y de diversos bienes muebles (equipos, enseres y muebles necesarios para la prestación del servicio de alimentación) a favor de dichas concesionarias, asumiendo, adicionalmente, el monto por consumo de luz, agua y gas que se efectúe en dichos predios, así como a cancelar el monto de los consumos realizados por los usuarios de los servicios de alimentación con el monto que descontaba a sus propios trabajadores en el pago de sus haberes mensuales<sup>17</sup>, mientras que el caso de los concesionarios se obligaban a proveer el servicio de alimentación de acuerdo con las condiciones de servicio convenidas: horario y frecuencia de alimentación, calidad de atención e insumos utilizados, así como a proporcionar en el caso del uso del "sistema de descuentos" solo para el servicio de alimentos y otras ventas autorizadas, cobrando a la empresa mensualmente por estos consumos, asimismo, para el caso del comedor ubicado en la Planta de Pisco, se permitió prestar adicionalmente el servicio de atención de bazar y cafetería, cobrando a los usuarios del servicio las tarifas acordadas.

Que, por la mencionada cesión de los predios y bienes muebles, así como por asumir el pago del consumo de los servicios de luz, agua y gas que se realicen en los comedores, se precisó en los contratos de concesión para la prestación de servicios de alimentación que estos montos eran asumidos por la recurrente, por lo que no estarían incluidos en el valor de los menús que convinieron fijar.

Que en autos se puede apreciar que en base a los citados contratos la recurrente se obligaba a ceder "sin abono alguno por parte de las concesionarias" los comedores (predios) y diversos bienes muebles (equipos, enseres y muebles necesarios para la prestación del servicio de alimentación) a favor de dichas concesionarias, asumiendo, adicionalmente, el pago por consumo de energía eléctrica, agua y gas que se efectuase en dichos predios, es decir, estamos claramente frente a una donación, un contrato que no reporta contraprestación alguna para la recurrente, un contrato a título gratuito.

Que, en efecto, como se apreciaba en los referidos contratos, no se acordó la entrega de contraprestación alguna a la recurrente, verificándose que la prestación de servicios de alimentación nunca se realizaría a favor de esta, verificándose que el expendio de alimentos se realizaría a los trabajadores de la recurrente que pagaran por ellos, en tanto esta procedía a descontarle de sus haberes mensuales los montos consumidos por estos en los mencionados comedores, es decir, el descuento dependía del consumo que realizaran los propios trabajadores en cada relación contractual individual que cada uno generase con los concesionarios, lo que en forma alguna se ve enervado por el hecho que se consignase en los contratos que los concesionarios asumían en contraprestación, la obligación de prestar el servicio antes descrito, ya que el servicio de expedido de comida era acordado entre los concesionarios y los trabajadores, prestado por los primeros y pagado por los segundos, nunca por la recurrente.

<sup>17</sup> Esta obligación solo le correspondía respecto de los consumos realizados por sus trabajadores, conviniendo que, el caso de los consumos realizados por trabajadores de terceros en el comedor ubicado en serían estos los que debían proceder de idéntica manera. Cabe indicar que la recurrente con el fin de garantizar el mencionado servicio realizaba el pago adelantado de una suma por este concepto.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que, si bien la recurrente convino con las concesionarias establecer un precio fijo por los alimentos que se ofertarían en los comedores, los contratos y el cumplimiento de las respectivas prestaciones y contraprestaciones eran asumidos por los concesionarios y los trabajadores en cada ocasión, lo determina la gratuidad de las prestaciones otorgadas por la recurrente, sin importar que los precios a los que eventualmente se ofertasen los alimentos a los trabajadores de la recurrente o terceros pudiesen ser o no menores a los que pudieran haberse ofertado en caso los concesionarios pagasen por las prestaciones entregadas por la recurrente.

Que, en consecuencia, toda vez que se advierte que la recurrente cedió gratuitamente parte de los predios en los cuales se encontraban ubicados los comedores en las Plantas de Pisco y Arequipa a favor de concesionarios, así como diversos bienes muebles para efectos que las concesionarias desarrollen su actividad, se determinó la existencia de una renta ficta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## *ii) Depreciación de los bienes muebles cedidos*

Que habida cuenta que se encuentra acreditado que la recurrente cedió a título gratuito a los mencionados concesionarios diversos bienes muebles, como son, enseres, equipos y bienes diversos para el uso de los comedores, respecto de lo cual se ha mantenido el reparo en esta instancia por renta ficta por cesión de bienes y atendiendo a que el inciso h) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, establece para esos casos la existencia de una renta neta presunta, para determinar la base de cálculo sobre la que se aplicara la tasa del impuesto, no resulta posible deducir la depreciación acumulada de los bienes cedidos a título gratuito, pues no es posible jurídicamente deducir la depreciación acumulada de una renta neta sino de una renta bruta, lo que no ocurre en este caso, donde lo que se presume es la existencia de una renta neta, según se ha indicado; por lo tanto, corresponde mantener el reparo efectuado a la depreciación de los bienes muebles cedidos y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido de que de no existir los concesionarios el espacio sería destinado al uso de comedor de los trabajadores, por lo que su uso califica como un beneficio laboral y no se está frente a un contrato de cesión de bienes, cabe señalar que ello carece de sustento, habida cuenta que en autos se evidenció que mediante los acuerdos con las concesionarias, los beneficiarios de la cesión fueron las empresas que expenderían alimentos, las que realizarían actividades que le generarían rentas gravadas a partir de la venta de los productos a los trabajadores, quienes sufragaban sus propios consumos, pero en ningún caso correspondía a un servicio de elaboración de comida en favor de los trabajadores de la recurrente, careciendo de sentido sostener que ello califica como un beneficio laboral.

Que, en ese mismo sentido, cabe precisar que el hecho que la recurrente cediese gratuitamente diversos bienes no implica que el servicio prestado por los concesionarios sea uno de elaboración de alimentos como pretende señalarse, toda vez que, como se indicó, el consumo de los alimentos era contratado y pagado por los propios trabajadores y estos se transferían a su demanda, no entregados ni pagados por la recurrente.

## *iii) Gastos de servicios de luz, agua y gas por cesión de bienes*

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

Que según lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 10813-3-2010 y Nº 13080-9-2010, entre otras, el denominado "principio de causalidad" es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, según la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que la Administración reparó el consumo de los servicios de luz, agua y gas realizados en los mencionados comedores debido a que no se encontraban vinculados a la generación de renta ni cumplían con el principio de causalidad.

Que, según los considerandos anteriores, se puede apreciar que en los contratos de concesión para la prestación de servicios de alimentación se convino que la recurrente "asumiría" el pago por el consumo que se realizase por los servicios de luz, agua y gas en los comedores cedidos a las concesionarias, no obstante, los montos pagados por la recurrente por la prestación de dichos servicios correspondían a gastos necesarios en que debía incurrir las concesionarias para el desarrollo de sus actividades.

Que, en ese sentido, en los mencionados contratos la recurrente se encuentra asumiendo los gastos que le corresponden a las concesionarias, esto es, corresponden a gastos de terceros asumidos por la recurrente, por lo que no cumplen con el principio de causalidad, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## ***Deducciones en el ejercicio 2008 por Notas de Crédito emitidas en el ejercicio 2009***

Que en los Anexos Nº 4 de las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 27679 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 por deducciones en el ejercicio 2008 por notas de crédito emitidas en el ejercicio 2009<sup>18</sup>.

Que el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, establece que las notas de crédito se emitirán por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, deberán contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relaciones a los cuales se emitan, y sólo podrán ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad, asimismo, precisa que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que de acuerdo con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, precisando que el ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57 de la citada ley<sup>19</sup>, las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, precisando que dicha norma será de aplicación analógica para la imputación de los gastos. El último párrafo del citado artículo señala que excepcionalmente, en aquellos casos en que debido a razones ajenas al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente y siempre que la SUNAT compruebe que su imputación en el ejercicio en que se conozca no implica la obtención de algún beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, en la medida que los gastos sean provisionados contablemente y pagados íntegramente antes de su cierre.

Que teniendo en consideración que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, no define el principio del devengado, resulta necesario definir este concepto.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones Nº 08534-5-2001 y Nº 00467-5-2003, entre otras, que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que, en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a las disposiciones contables. Así, el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 18) - Ingresos

<sup>18</sup> En el ejercicio 2008 la Administración adiciona en la renta neta imponible el monto del reparo ascendente a S/ 169 931,00, en tanto que en el ejercicio 2009 deduce dicho monto en la renta neta imponible.

<sup>19</sup> Según texto vigente antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo Nº 1425.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de Actividades Ordinarias, establece que el "Ingreso de actividades ordinarias" es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

Que el párrafo 9 de la referida NIC 18 señala que la medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos; y el párrafo 10 indica que el importe de los ingresos de actividades ordinarias derivados de una transacción se determina, normalmente, por acuerdo entre la entidad y el vendedor o usuario del activo, y que: *"Se medirán al valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, teniendo en cuenta el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar"*.

Que según Enrique Reig<sup>20</sup>, "el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere". Con relación a ello, considera que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- Que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- Que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición de que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
- No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado aún.

Que, este Tribunal en las Resoluciones Nº 02812-2-2006 y Nº 22298-3-2012, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto, y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que, según el principio contable referido en los considerandos anteriores y según los criterios jurisprudenciales antes citados, el hecho sustancial generador del ingreso se origina en el momento en que se genera el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, que no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido, sin que se requiera la actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado aún, debiendo reconocerse contablemente el ingreso cuando se incurre en ellos.

Que en el punto 6 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folio 27121) la Administración señaló que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 la recurrente efectuó deducciones por "Notas de Crédito emitidas en el ejercicio 2009 no provisionadas" por S/ 169 931,00, no obstante, en los asientos contables de dichas notas de crédito se aprecia que corresponden a descuentos sobre ventas emitidas en enero de 2009 y registradas en el mismo mes en la Cuenta Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas nacionales, por lo que los descuentos deducidos en el ejercicio 2008 se produjeron en el ejercicio 2009, en ese sentido, solicitó que sustentara el motivo por el cual efectuó dichas deducciones en el ejercicio 2008.

Que, en respuesta, mediante escrito de 22 de noviembre de 2011 (folio 26788), la Administración señaló que en la medida que los descuentos se liquidaban por las ventas de cada mes, las que fueron realizadas en diversos meses del ejercicio 2008, correspondía realizar el ajuste del ingreso por descuentos en dicho ejercicio, independientemente que las notas de crédito hubiesen sido recibidas en el ejercicio 2009, en ese sentido, proporcionó el control de las notas de crédito en el que se detallaban las facturas emitidas en el ejercicio 2008 asociadas a los descuentos y la Política de Descuentos en la que se señalaba que estos se calculaban en función a las ventas de un mes terminado.

Que en el punto 6 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 26883 a 26885) la Administración señaló que los descuentos no se produjeron en el ejercicio 2008, en tanto si

<sup>20</sup> Al respecto, véase: Reig, Enrique, Impuesto a las Ganancias, Ediciones Macchi, 2001, Buenos Aires, pp. 313 y ss.



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

bien corresponden a ventas realizadas en dicho ejercicio, su cuantificación y materialización no se produjo en ese ejercicio, sino con la emisión de las notas de crédito correspondientes, ocurrida en el ejercicio 2009, dado que en ese momento nace la obligación de reconocer un crédito a favor de su cliente y en el mismo momento nace el derecho para el cliente de exigir el crédito a su favor, de acuerdo con la evaluación y cuantificación de su Política de Descuentos.

Que en el detalle de adiciones y deducciones de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (folios 24885 y 24886) se aprecia que la recurrente dedujo S/ 169 931,00 por notas de crédito emitidas en el ejercicio 2009 pero devengadas en el ejercicio 2008 y se adicionó dicho importe en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (folios 25146 y 25147).

Que en los reportes presentados por la recurrente (folios 24745, 24746 y 25029) se detallan las mencionadas notas de crédito.

Que en el caso de autos se verifica que la Administración reparó el monto de S/ 169 931,00 deducido por la recurrente en el ejercicio 2008 por notas de crédito emitidas en el ejercicio 2009 por descuentos, sosteniendo que estos descuentos devengaron con su emisión, en las que se verificó el cumplimiento de las condiciones para su otorgamiento, no habiendo cumplido la recurrente con presentar documentación que sustente que el devengo ocurrió en el ejercicio 2008.

Que en las notas de crédito materia de reparo (folios 18818, 18847, 18848, 18867, 18898, 18918, 18928, 18938, 18950, 18975, 18983 a 18985, 18997 a 18999, 19017, 19027, 19030, 19033, 19034, 19037, 19040, 19043, 19048, 19051, 19059, 19064, 19070, 19075, 19076 y 19080) se advierte que fueron emitidas por el siguiente detalle:

| Fecha de Emisión | Nota de Crédito 021 N° | Folio | Concepto | Importe US\$ | Importe S/ | Mes de Emisión de Factura |
|------------------|------------------------|-------|----------|--------------|------------|---------------------------|
| 13/01/2009       | 21372                  | 19080 |          | 1 577,70     | 4 878,25   | Octubre 2008              |
| 13/01/2009       | 21373                  | 19076 |          | 4 376,74     | 13 581,02  | Noviembre 2008            |
| 13/01/2009       | 21374                  | 19075 |          | 2 608,52     | 8 099,45   | Diciembre 2008            |
| 19/01/2009       | 21375                  | 19070 |          | 86,74        | 271,50     | Diciembre 2008            |
| 19/01/2009       | 21376                  | 19064 |          | 134,00       | 415,80     | Noviembre 2008            |
| 19/01/2009       | 21380                  | 19059 |          | 794,80       | 2 461,50   | Noviembre 2008            |
| 19/01/2009       | 21381                  | 19048 |          | 1 243,71     | 3 869,18   | Diciembre 2008            |



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

| Fecha de Emisión | Nota de Crédito 021 N° | Folio | Concepto | Importe US\$ | Importe S/ | Mes de Emisión de Factura |
|------------------|------------------------|-------|----------|--------------|------------|---------------------------|
| 20/01/2009       | 21382                  | 19051 |          | 2 402,37     | 7 428,19   | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21383                  | 19043 |          | 90,04        | 280,63     | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21384                  | 19040 |          | 81,48        | 252,75     | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21385                  | 19037 |          | 189,40       | 587,55     | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21386                  | 19034 |          | 238,54       | 734,22     | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21387                  | 19033 |          | 160,85       | 497,35     | Diciembre 2008            |
| 20/01/2009       | 21388                  | 19030 |          | 1 806,38     | 5 585,29   | Diciembre 2008            |
| 21/01/2009       | 21389                  | 19027 |          | 13,72        | 40,65      | Setiembre 2008            |
| 21/01/2009       | 21397                  | 19017 |          | 7 375,77     | 20 371,88  | Mayo y Noviembre 2008     |
| 28/01/2009       | 21403                  | 18997 |          | 23,82        | 68,05      | Marzo 2008                |
| 28/01/2009       | 21404                  | 18999 |          | 226,64       | 644,34     | Marzo 2008                |
| 28/01/2009       | 21405                  | 18998 |          | 1 869,35     | 5 120,15   | Marzo 2008                |
| 28/01/2009       | 21406                  | 18985 |          | 9,33         | 28,85      | Diciembre 2008            |
| 28/01/2009       | 21407                  | 18984 |          | 273,57       | 860,10     | Diciembre 2008            |
| 28/01/2009       | 21408                  | 18983 |          | 2 056,24     | 6 366,12   | Diciembre 2008            |
| 22/01/2009       | 21391                  | 18975 |          | 955,74       | 2 813,70   | Diciembre 2008            |
| 22/01/2009       | 21392                  | 18950 |          | 543,20       | 1 673,06   | Octubre y Noviembre 2008  |
| 22/01/2009       | 21393                  | 18938 |          | 166,40       | 513,51     | Noviembre                 |



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

| Fecha de Emisión | Nota de Crédito 021 N° | Folio | Concepto | Importe US\$ | Importe S/ | Mes de Emisión de Factura |
|------------------|------------------------|-------|----------|--------------|------------|---------------------------|
|                  |                        |       |          |              |            | 2008                      |
| 22/01/2009       | 21394                  | 18928 |          | 4 913,53     | 15 133,67  | Octubre y Noviembre 2008  |
| 22/01/2009       | 21395                  | 18918 |          | 857,84       | 2 637,86   | Octubre y Noviembre 2008  |
| 22/01/2009       | 21396                  | 18898 |          | 380,85       | 1 177,59   | Octubre 2008              |
| 22/01/2009       | 21398                  | 18867 |          | 2 735,80     | 7 906,46   | Agosto y Noviembre 2008   |
| 27/01/2009       | 21400                  | 18848 |          | 160,40       | 495,15     | Noviembre 2008            |
| 27/01/2009       | 21401                  | 18847 |          | 10 353,23    | 30 883,69  | Octubre y Noviembre 2008  |
| 28/01/2009       | 21409                  | 18818 |          | 7 813,64     | 24 253,54  | Octubre 2008              |
|                  |                        |       |          |              | 169 931,05 |                           |

Que, según la glosa de las notas de crédito observadas, los descuentos fueron otorgados por la recurrente a sus clientes considerando los siguientes acápite de su Política de Descuentos (folios 23466 a 23481): i) Descuento por Zona Norte (Acápites 4.1.2.1.2 y 4.1.1.3), ii) Descuento 1% adicional en factura (Acápites 4.1.2.1.3), iii) Descuento Cumplimiento de Cuota (Acápites 4.1.1.3 y 4.1.1.4), iv) Descuento 0,45% adicional en factura (Acápites 4.1.1.1.1), v) Descuento 1% y 2% Zona Norte (Acápites 4.1.2.1.2) y vi) Descuento ISO – reclamos (Acápites 4.1.2.1.7 y 4.1.2.1.9).

## i) Descuento por Zona Norte (Acápites 4.1.2.1.2 y 4.1.1.3) – Notas de Crédito

Que en las mencionadas notas de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta ambos acápite de la Política de Descuentos (folio 23478), los cuales establecieron que:

*"(...) 4.1.2.1.2 Descuento Especial Línea Barra Construcción: Con la finalidad de garantizar el empleo de nuestros productos en proyectos especiales, en una zona determinada, por competencia, compensar la fidelidad, por exclusividad, licitaciones, etc., se otorgará un descuento de hasta el 34% adicional al descuento del mayorista.*

*"(...) 4.1.1.3 Descuento por cumplimiento de cuota: Descuento mediante el cual se premia a los clientes mayoristas que lograron llegar a una cuota mensual pre-establecida. Cabe señalar que a criterio de la Gerencia Comercial, este descuento podrá ser otorgado a clientes mayoristas aún cuando por diversas circunstancias no hayan podido llegar a la cuota. Este descuento se otorgará mediante nota de crédito después de evaluar el cumplimiento de la cuota. La nota de crédito será emitida después de culminado el mes correspondiente."*

Que en el caso del Descuento Especial Línea Barra Construcción no se aprecia que en la Política de Descuentos proporcionada por la recurrente se hubiese establecido las distintas condiciones que debían cumplir sus clientes para acceder al descuento gradual con un tope del 34% adicional al descuento del mayorista, en tanto que, la misma situación se presenta en el descuento por cumplimiento de cuota dado que no se señala cuál es la cuota mensual que deben cumplir sus clientes, inclusive, este descuento se puede otorgar a criterio de la gerencia comercial aun cuando no se hubiese alcanzado las cuotas de compras, lo que supondría en este último caso que el devengo ocurriría en la evaluación que efectúe la



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

recurrente para su otorgamiento; sin perjuicio de ello, se advierte que estos descuentos se otorgarían después de la evaluación del cumplimiento de las cuotas.

Que en los reportes de "Ventas por Clientes y Familia" y "Verificación de carga período" (folios 19044 a 19048, 19052 a 19064 y 19071 a 1980) se aprecia que la recurrente efectuó en el ejercicio 2009 un control respecto de diversas ventas realizadas en el ejercicio 2008, aplicando un descuento que se ve reflejado en las notas de crédito reparadas, no obstante, como se indicó no se puede apreciar cuáles eran las condiciones para obtener el derecho a dichos descuentos y, por lo tanto, ni la Política de Descuentos, ni los mencionados reportes proporcionados por la recurrente acreditan que el devengo de los referidos descuentos hubiese ocurrido en el ejercicio 2008.

## *ii) Descuento 1% adicional en factura (Acápites 4.1.2.1.3) - Nota de Crédito*

Que en la mencionada nota de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta el referido acápite de su Política de Descuentos (folio 23478), el que estableció que:

*"(...) 4.1.2.1.3 Descuento Especial Línea Planos, Planos Especiales y Tubos de Acero: Con la finalidad de garantizar el empleo de nuestros productos en proyectos especiales, en una zona determinada, por competencia, etc. o compensar la fidelidad, exclusividad etc, se otorgará un descuento de hasta el 25% adicional al descuento mayorista".*

Que, en el presente caso, en la Política de Descuentos tampoco se estableció una cuota de compras que los clientes debían cumplir para que se les otorgue el mencionado descuento, sino que este se encontraba supeditado al criterio de la recurrente al efectuar la evaluación de las compras del cliente.

Que, en ese sentido, de la documentación aportada por la recurrente, como es la factura que se encontraría asociada al descuento (folios 19065 y 19066), no se aprecia que el cliente hubiese adquirido el derecho al mencionado descuento en el ejercicio 2008, sino que por el contrario de acuerdo con el correo electrónico interno de la recurrente (folio 19069) la evaluación para su otorgamiento ocurrió en el ejercicio 2009.

## *iii) Descuento Cumplimiento de Cuota (Acápites 4.1.1.3 y 4.1.1.4) – Notas de Crédito*

Que en las mencionadas notas de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta ambos acápites de la Política de Descuentos (folio 23478), los cuales establecieron que:

*"(...) 4.1.1.3 Descuento por cumplimiento de cuota: Descuento mediante el cual se premia a los clientes mayoristas que lograron llegar a una cuota mensual pre-establecida. Cabe señalar que a criterio de la Gerencia Comercial, este descuento podrá ser otorgado a clientes mayoristas aún cuando por diversas circunstancias no hayan podido llegar a la cuota. Este descuento se otorgará mediante nota de crédito después de evaluar el cumplimiento de la cuota. La nota de crédito será emitida después de culminado el mes correspondiente.*

*4.1.1.4 Descuento por exclusividad perfiles: Descuento mediante el cual se premia a los mayoristas de perfiles de la competencia y/o importados".*

Que en el caso del descuento por cumplimiento de cuota no se aprecia que en la Política de Descuentos proporcionada por la recurrente se hubiese establecido las condiciones que debían cumplir sus clientes para acceder a él, ni el porcentaje que este representaría, lo cual también se advierte en el caso del descuento por exclusividad perfiles, inclusive en el primero de ellos se señala expresamente que este se puede otorgar a criterio de la gerencia comercial, aun cuando no se hubiese alcanzado la cuota, lo que supone que el devengo ocurre al evaluar las condiciones por parte de la recurrente.

Que en los cuadros con cálculos de descuentos y reportes de "Resultados de Cuotas" (folios 19028 a 19043 y 19049 a 19051) se aprecia que la recurrente efectuó en el ejercicio 2009 un control respecto de diversas ventas realizadas en el ejercicio 2008, aplicando un descuento que se ve reflejado en las notas de crédito reparadas, no obstante, como se indicó no se puede apreciar cuáles eran las condiciones para obtener el derecho a dichos descuentos y, por lo tanto, ni la Política de Descuentos, ni los mencionados



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

reportes proporcionados por la recurrente acreditan que el devengo de los referidos descuentos hubiese ocurrido en el ejercicio 2008.

*iv) Descuento 0,45% adicional en factura (Acápito 4.1.1.1.1) – Nota de Crédito*

Que en la mencionada nota de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta el referido acápite de su Política de Descuentos (folio 23478), el que estableció que:

*“(…) 4.1.1.1.1 Descuento Mayorista y Minorista: Son los descuentos otorgados a los clientes que se encuentran clasificados como mayorista y minorista”.*

Que, en el presente caso, en la Política de Descuentos tampoco se estableció una cuota de compras que los clientes mayoristas y minoristas debían cumplir para que se les otorgase el mencionado descuento, inclusive, en el rubro “Descuentos de Lista” para mayoristas y minoristas no se encuentran listados los productos facturados a los cuales se aplicaron los descuentos, como son las barras de construcción y varillas de acero (folios 19019 y 19021), por lo que la aprobación del descuento se encontraba supeditada al criterio de la recurrente al efectuar la evaluación de las compras del cliente.

Que, en ese sentido, en base a la documentación aportada por la recurrente, como son las órdenes de compra de sus clientes y facturas emitidas por la recurrente que se encontrarían asociadas con el descuento (folios 19018 a 19021), no se aprecia que el cliente hubiese adquirido el derecho al mencionado descuento en el ejercicio 2008, sino que, por el contrario, según el correo electrónico interno de la recurrente (folios 19022 a 19025) la evaluación para su otorgamiento ocurrió en el ejercicio 2009.

*v) Descuento 1% y 2% Zona Norte (Acápito 4.1.2.1.2) – Notas de crédito 021 Nº*

Que en las mencionadas notas de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta el referido acápite 4.1.2.1.2 de su Política de Descuentos (folio 23478), la que conforme se indicó no estableció una cuota de compras que los clientes debían cumplir para que se les otorgase, sino que este se encontraba supeditado al criterio de la recurrente al efectuar la evaluación de las compras del cliente.

Que, en ese sentido, de la documentación aportada por la recurrente, como son los cuadros con cálculos de descuentos y reportes de “Anexo de Clientes” y “Lista Tipos de Cambio” (folios 18976 a 18980 y 18986 a 18995) emitidos en el 2009 que le sirvieron a la recurrente para efectuar un control de sus ventas realizadas en el ejercicio 2008, así como el valor de estas en moneda extranjera y su tipo de cambio para su conversión, no se aprecia que el cliente hubiese adquirido el derecho al mencionado descuento en el ejercicio 2008, sino que por el contrario de acuerdo con el correo electrónico interno de la recurrente (folios 18982 y 18996) la evaluación para su otorgamiento ocurrió en el ejercicio 2009.

*vi) Descuento ISO – reclamos (Acápito 4.1.2.1.7 y 4.1.2.1.9) – Notas de Crédito*

Que en las mencionadas notas de crédito se señaló que el descuento se otorgaba teniendo en cuenta ambos acápites de su Política de Descuentos (folios 23477 y 23478), el que estableció que:

*“(…) 4.1.2.1.7 Descuento por reconocimiento de inventarios: Otorgado con la finalidad que nuestros clientes no se vean perjudicados por alguna reducción de precios. Para ello, se procede a tomar inventario a los almacenes de los clientes y posteriormente se emite la nota de abono por el diferencial de precio. En su defecto se podrá considerar un % de la compra del cliente efectuada en las últimas semanas antes de la variación de precios para evaluar lo más conveniente.”*

*“(…) 4.1.2.1.9 Descuento de productos defectuosos: Cuando el cliente realiza un reclamo por no encontrar conforme el producto, previa verificación del departamento metalúrgico y/o documentación que pueda sustentar que el reclamo del cliente procede. Se solicitará la aprobación del Presidente Ejecutivo para el otorgamiento de un descuento especial para caso en particular.”*

Que, en el presente caso, se aprecia que el otorgamiento de los mencionados descuentos, en el caso de las Notas de Crédito



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

se encuentra sujeto a la toma de inventario en los almacenes de sus clientes en los que se advierte el diferencial del precio producto de la reducción de los mismos, así como, en el caso de la Nota de Crédito a la verificación por parte del departamento metalúrgico de la recurrente de productos defectuosos con relación a un reclamo formulado por sus clientes, en ese sentido, los mencionados descuentos se devengarán en la oportunidad en que ocurran los mencionados hechos, en tanto estos le otorgan el derecho a los clientes a obtenerlos.

Que en los documentos denominados "Registro de Reclamos" (folios 18840, 18863, 18896, 18913, 18926, 18936, 18948, 18967 y 19005) se aprecia el detalle de los reclamos realizados por los clientes respecto al otorgamiento del descuento por reconocimiento de inventarios, en los que se indicaba que estos eran asignados al departamento de ventas de la recurrente, a excepción del Registro (folio 19005), al tratarse de un reclamo de descuento por producto defectuoso y, si bien estos documentos contenían anotaciones de conclusiones efectuadas en el ejercicio 2008, suscritas por el administrador de ventas, indicando como resultado del reclamo "procede", no obra en dicho documento, ni en los correos electrónicos, ni otros documentos proporcionados que la toma de inventario a sus clientes y la aprobación de cargo del departamento metalúrgico hubiese ocurrido en el ejercicio 2008.

Que, en efecto, en autos, se advierte que la recurrente solo proporcionó el Formato de Verificación de Inventario (folio 18929), asociada a la Nota de Crédito en el que se aprecia que se habría tomado inventario sobre los almacenes de su cliente, no obstante, no se advierte la fecha en la cual se habría realizado ello.

Que las Autorizaciones de Descuento (folios 18844 a 18846, 18866, 18897, 18917, 18927, 18937, 18949 y 18974) emitidas por el presidente ejecutivo de la recurrente, relacionadas con los descuentos por reconocimiento de inventarios, en las cuales se da cuenta de la procedencia de diversos reclamos efectuados por sus clientes con relación los productos vendidos, tampoco cuentan con el documento de verificación de inventario de sus clientes, ni se indica en que oportunidad habría ocurrido ello; lo propio ocurre en la Autorización de Descuento (folios 19016 y 19017) emitida por el presidente ejecutivo de la recurrente, relacionada con el descuento por producto defectuoso, que da cuenta de la procedencia del reclamo, pero no cuenta con un documento emitido por el departamento metalúrgico que lo autorizó, ni se indica en que oportunidad habría ocurrido ello, por lo que dichos documentos no acreditan que ello hubiese ocurrido en el ejercicio 2008.

Que, en ese sentido, teniendo en cuenta que la recurrente no sustentó que los descuentos otorgados hubiesen devengado en el ejercicio 2008, sino que por el contrario, tal como afirma la Administración, es en las notas de crédito observadas y los reportes que las sustentan en las que se aprecia que la recurrente advirtió en el ejercicio 2009, cuando emitió dichos documentos, que sus clientes obtuvieron el derecho a los respectivos descuentos, por lo que el devengo ocurrió en el ejercicio 2009 y, por consiguiente, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que contrario a lo indicado por la recurrente, en autos, se advierte que la Administración consideró a efectos del reconocimiento de los descuentos el principio del devengado, no obstante, la recurrente no proporcionó documentación que acreditase que las condiciones por las cuales se otorgaron los mencionados descuentos hubiesen ocurrido en el ejercicio 2008, sino que se advirtió que la evaluación del cumplimiento de dichas condiciones se efectuó en el ejercicio 2009, ejercicio en el cual se emitió las notas de crédito respectivas, siendo que si bien no se encontraban sujetas a aceptación por parte de los clientes, en su Política de Descuentos se advertía que debían reunir ciertas condiciones, las cuales no se detallaban en dicho documento, no obstante, la recurrente manifestó en los documentos sustentatorios como eran los correos internos, que estas condiciones se presentaron, según la evaluación realizada en el ejercicio 2009.

## ***Depreciación de diferencia de cambio no registrada***

Que en los Anexos Nº 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por depreciación de diferencia de cambio no registrada.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que el artículo 38 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley.

Que el artículo 40 de la citada norma, señala que los bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje que al efecto establezca el reglamento y, que en ningún caso se podrá autorizar porcentajes de depreciación mayores a los contemplados en dicho reglamento.

Que el artículo 61 de la mencionada norma, prevé que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produjeran por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta y, que para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, el inciso f) señala que las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo y, que esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Que el artículo 18 de la Ley de Arrendamiento Financiero, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 299, modificado por el artículo 6 de la Ley N° 27394, aplicable al caso de autos, establece que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta; y que excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que el arrendatario utilice los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial, que su duración mínima sea de 2 o 5 años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente, entre otras características señaladas en dicho artículo.

Que en el punto 8 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 27118 a 27120) la Administración indicó que respecto de las deducciones realizadas a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por "Depreciación de la diferencia de cambio – Activos Fijos", en los Registros de Activos Fijos Financieros no se encuentra registrada la depreciación deducida por dicho concepto, en ese sentido, solicitó a la recurrente que sustentara dicha deducción que no cumplía con el requisito de que la depreciación se encuentre registrada en sus libros contables.

Que, en respuesta, con escrito de 22 de noviembre de 2011 (folios 26785 a 26787), la recurrente señaló que la diferencia de cambio observada correspondía a pasivos vinculados con activos fijos en arrendamiento financiero, que esta diferencia de cambio debía formar parte del costo de dichos activos fijos por aplicación del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, que regula un régimen especial, que no responde a la capacidad o desgaste del bien sino a un beneficio tributario, cuyo fin es acelerar la recuperación del costo de la inversión de capital para propósitos tributarios, por lo que el importe de la depreciación vinculada con los activos en arrendamiento financiero que excedía la depreciación registrada contablemente debía considerarse como un beneficio tributario que no requería de la contabilización a que se refiere el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, lo mismo que ocurre respecto a la diferencia de cambio que por disposición expresa del artículo 61 de la mencionada ley debe incrementar el costo del activo fijo, en cuyo caso la mayor depreciación calculada sobre este importe debía deducirse vía declaración jurada del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 8 del Anexo del Detalle del Requerimiento N° (folios 26877 a 26879) la Administración señala que el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que la depreciación de los activos reajustados con las diferencias de cambio se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente, por lo que solo regula la forma como se hará depreciación, no estableciendo un nuevo régimen de depreciación, en ese sentido, su deducción debe cumplir con los requisitos formales establecidos, como es el caso que la depreciación aceptada



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

tributariamente será la que se contabilice dentro del ejercicio, por lo que se procedió a reparar las deducciones realizadas por la recurrente por "Depreciación de la diferencia de cambio – Activos Fijos" en los ejercicios 2006 a 2009.

Que en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009, presentadas por la recurrente mediante Formularios (folios 24574, 24738, 24886, 24930, 25147 y 25293) se aprecia que realizó deducciones para determinar la renta neta, entre otros, por la depreciación en función al contrato de leasing, con lo cual se acredita que aquella se encontraba dentro del supuesto de excepción que contempla el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, esto es, considerándose como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determinara de manera lineal en función a la cantidad de años que comprendía el contrato de arrendamiento financiero.

Que la Administración consideró que la depreciación deducida originada por el costo de los activos en leasing ajustado como consecuencia de la diferencia de cambio no resultaba deducible al no encontrarse contabilizada.

Que, el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por el artículo 6° de la Ley N° 27394, aplicable al caso de autos, establece que para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad, indicando que la depreciación se efectuará conforme con lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y que excepcionalmente se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que el arrendatario utilice los bienes arrendados exclusivamente en el desarrollo de su actividad empresarial, que su duración mínima sea de 2 o 5 años, según tengan por objeto bienes muebles o inmuebles, respectivamente, entre otras características señaladas en dicho artículo, se desprende que salvo lo relativo a la calidad de bien depreciable y la tasa máxima de depreciación aplicable, la depreciación de un bien adquirido mediante arrendamiento financiero se depreciara conforme a las normas de la Ley del Impuesto a la Renta, resultándole aplicable toda la que no se opusieran a lo establecido por la norma especial.

Que conforme con lo establecido en el inciso f) del artículo 61 de la Ley del Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio originadas por moneda extranjera relacionados con activos fijos deberán afectar el costo, ya sea disminuyéndolo o aumentándolo y, sobre tales activos reajustados, se efectuara la depreciación en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente.

Que cuando la norma señala que la depreciación se tiene que realizar en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente, se refiere a que la depreciación de los activos fijos reajustados por la diferencia de cambio se tiene que realizar en el plazo que faltara respecto de la depreciación que se venía realizando sobre dichos activos.

Que, en efecto, si la depreciación de los activos fijos se venía realizando conforme al tratamiento tributario general establecido en la Ley del Impuesto a la Renta, la depreciación de los activos fijos reajustados por la diferencia de cambio, tendría que ser realizada durante el plazo que faltara en dicho sistema, para que se encontraran totalmente depreciados y, si la depreciación de los activos fijos se venía realizando en algún régimen especial, la depreciación de los activos fijos reajustados por la diferencia de cambio, también se tendría que realizar en el plazo que faltara respecto del tratamiento especial, para que se encontraran totalmente depreciados<sup>21</sup>.

Que, en consecuencia, habida cuenta que la recurrente depreció los activos fijos otorgados en leasing, conforme con el supuesto de excepción establecido en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, esto es, considerando como tasa de depreciación máxima anual aquella que determinó de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato de arrendamiento financiero, correspondía que la depreciación de dichos activos reajustados por la diferencia de cambio se realizara en el plazo que faltara para la culminación del mencionado contrato, vale decir, en el plazo que faltara para que aquellos se encontraran totalmente depreciados.

<sup>21</sup> En este sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 10528-2-2016.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que, en tal sentido, la Administración pretende desconocer en el caso de autos, el tratamiento especial previsto en el artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, sosteniendo que la depreciación de los activos fijos reajustados por la diferencia de cambio debe encontrarse contabilizada, no obstante, en dicha norma no se ha previsto como requisito adicional que la depreciación se encuentre contabilizada<sup>22</sup>, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo en este extremo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto de los argumentos formulados por la recurrente.

## ***Incentivo por retiro de personal***

Que en los Anexos N° 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por incentivo por retiro de personal, dado que la recurrente no cumplió con acreditar el criterio de generalidad del gasto.

Que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que son gastos deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, señalaba que para efecto de determinar que los gastos fuesen necesarios para producir y mantener la fuente, éstos debían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros.

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

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

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

Que este Tribunal estableció en la Resolución N° 0598-2-99 que el citado inciso se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente, aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las

<sup>22</sup> En cuanto al tratamiento de la depreciación, en la Resolución N° 00986-4-2006 se ha señalado que, en principio, debe entenderse que el régimen de la depreciación de los bienes objeto de arrendamiento financiero debe seguir las reglas generales dispuestas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, esto es que para efecto de deducir como gasto la depreciación se requerirá no superar el tope del porcentaje de depreciación aplicable y estar contabilizada en los libros y registros contables; no obstante, el segundo párrafo del artículo 18 del Decreto Legislativo N° 299, modificado por la Ley N° 27394, regula un tratamiento de depreciación diferenciado del establecido en el primer párrafo del mismo artículo, toda vez que dispone que, excepcionalmente, cuando los contratos de arrendamiento financiero cumplan con diversas características señaladas en dicho párrafo, los bienes sujetos a dichos contratos de arrendamiento financiero podrán ser depreciados en función a la cantidad de años que comprende el contrato, de manera lineal, aplicando por tanto la tasa anual máxima así determinada, no contemplándose como requisito adicional que la depreciación se encuentre contabilizada.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tienen el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

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

Que según el criterio de este Tribunal expuesto en las Resoluciones Nº 02455-1-2010 y Nº 10096-5-2011, las gratificaciones extraordinarias deben resultar razonables y proporcionales en relación al incremento de los ingresos, a las rentas totales obtenidas por la recurrente y a la propia remuneración percibida por sus trabajadores; asimismo, en la Resolución Nº 04217-1-2007 se ha indicado que dado que el Impuesto a la Renta es un tributo de determinación anual, dicha razonabilidad deberá establecerse en base a la relación existente entre las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias y los ingresos correspondientes al ejercicio.

Que este Tribunal en la Resolución Nº 20274-9-2012, señaló que de acuerdo con el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese y, en tal sentido, son deducibles los pagos que se hubiesen efectuado al personal en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo Nº 002-97-TR.

Que, por otro lado, el inciso d) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR, establece como una de las causales de extinción del contrato de trabajo, al mutuo disenso entre trabajador y empleador.

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

Que el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 - Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 002-97-TR, establece que las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que en el punto 10 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folios 27114 y 27115) la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de los gastos anotados en su Cuenta Contable 668010 - Incentivos por Retiro de Personal en los ejercicios 2007 a 2009, sustentara su causalidad, presentara la relación de personal cesado por despido justificado, no justificado y con renuncia voluntaria sin incentivo y exhibiera la liquidación de beneficios sociales y cualquier suma adicional que se haya pagado a los trabajadores cesados por despido y por renuncia voluntaria sin incentivo alguno.

Que, en respuesta, con escrito de 22 de noviembre de 2011 (folios 26781 a 26784), la recurrente señaló que el principio de generalidad debe entenderse satisfecho si el pago se realiza a la totalidad de trabajadores que componen una clase, los que se encuentran en una situación o circunstancia común, lo que ocurrió en su caso, al otorgar los incentivos a los trabajadores que renunciaron a su contrato a plazo indeterminado, previa invitación efectuada por el empleador, siendo que los únicos trabajadores que no recibieron el incentivo fueron aquellos cesados que tenían contrato a plazo fijo, asimismo, precisó que resultaba normal que por modificación de los procesos productivos o comerciales de una empresa deba prescindirse de uno o más puestos o trabajadores, resultando ilógico que en este supuesto deba invitarse a renunciar a todos los trabajadores de un área e incluso que al tratarse de gratificaciones extraordinarias



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

que se otorgaron voluntariamente por el empleador resulta indiferente la intención de la persona que las otorga, de acuerdo con las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 03786-4-2007 y Nº 01014-3-2004.

Que en el punto 10 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 26869 a 26876), la Administración señaló que los pagos realizados por la recurrente por los mencionados incentivos se realizaron en mérito a convenios individuales suscritos con cada trabajador, a cambio de que presentasen su renuncia, por lo que no se trataba de una liberalidad decidida unilateralmente por la recurrente, sino una obligación contractual, asimismo, indicó que en los Convenios sobre Extinción de Contrato Laboral se advirtió que la situación común que sustentaba la entrega del incentivo se produjo por la reestructuración de procesos operativos con el fin de alcanzar niveles de productividad y operatividad que permitan mantener e incrementar resultados en la empresa, por lo que a fin de acreditar el criterio de generalidad, la recurrente debió efectuar la invitación a renunciar a todos los trabajadores de las áreas operativas afectadas por la reestructuración, sin embargo, esta no identificó cuáles fueron los procesos operativos reestructurados en las sedes de la empresa, las áreas operativas vinculadas, la fecha en que la reestructuración se llevó a cabo, ni el número total de trabajadores a los que se efectuó la invitación a renunciar a cada área operativa involucrada.

Que agregó que de la documentación proporcionada observó que en las Sedes de Lima y Arequipa de las 31 renunciaciones voluntarias solo a 10 se otorgó un incentivo por renuncia voluntaria y en la Sede Pisco de los 235 ceses efectuados solo en 3 se otorgó el incentivo, sin informar el motivo del cese y el motivo por el cual no accedieron a dicho beneficio los demás trabajadores cesados o con renunciaciones voluntarias, más aún si la recurrente no informó el tipo de contrato de cada trabajador cesado a fin de sustentar su afirmación que habría otorgado el beneficio a los trabajadores que gozaban de estabilidad laboral y renunciaron voluntariamente.

Que en autos se aprecia que la Administración cuestionó los importes abonados a sus trabajadores

por incentivo por retiro del personal por el importe de S/ 411 478,64, sosteniendo que no se acreditó el requisito de generalidad en su otorgamiento.

Que obran en autos los Convenios sobre Extinción de Contrato de Trabajo (folios 20290, 20291, 20298, 20299, 20302, 20303, 20307, 20308, 20312, 20313, 20323, 20324, 20330, 20331, 20374, 20375, 20385, 20386, 20400, 20401, 20424, 20425, 20438 y 20439) suscritos entre la recurrente y los trabajadores observados, a través de las cuales acordaron al amparo de lo previsto en el inciso d) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 - Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 003-97-TR, terminar la relación laboral emergente del contrato de trabajo que mantenían, quedando libres de cualquier responsabilidad.

Que, en la cláusula segunda de los anotados convenios, la recurrente declaró que, por razones de reestructuración de procesos operativos, en búsqueda de que los mismos alcancen niveles de productividad y operatividad que permitan mantener y de ser posible incrementar resultados, para hacer frente a la competencia y a la coyuntura económica, debía de prescindir de personal, situación que los trabajadores declaraban conocer y comprender.

Que, en la cláusula cuarta de los citados convenios, la partes acordaron que la recurrente otorgaría a los trabajadores una suma adicional a los beneficios sociales, las que son materia de reparo, para la constitución de una nueva empresa de conformidad con el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 – Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 002-97-TR.

Que conforme con las normas y los criterios antes expuestos, las sumas entregadas por la recurrente con motivo de la extinción del vínculo laboral con los trabajadores observados, al amparo del artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo Nº 728 – Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por el Decreto Supremo Nº 002-97-TR, constituyó un incentivo para renunciar al trabajo y sería deducible en la medida que se cumpliera con los supuestos regulados para el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que sean normales, razonables y generales.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que, en cuanto al criterio de generalidad, no se advierte en autos que la recurrente hubiera tenido como política otorgar incentivos a sus trabajadores, en virtud del artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, como consecuencia de la reestructuración de sus procesos operativos, asimismo, no se aprecia documentación que permita verificar cuáles fueron los procesos que motivaron la decisión de prescindir de parte de su personal.

Que si bien la recurrente presentó un detalle de los trabajadores que se acogieron a los incentivos mencionados y que habrían laborado en las sedes de Lima, Arequipa y Pisco (folios 20186 a 20189 y 20289), no se aprecia que los hubiera vinculado a los procesos operativos que habrían sido reestructurados, tampoco el detalle de los cargos que habrían desempeñado dentro de tales procesos operativos ni el número de trabajadores involucrados en ellos, lo que hubiera permitido verificar que, como consecuencia de ello y, en atención a una política de otorgar incentivos, aquella también procedió a comunicar a otros trabajadores que ocupaban y/o desempeñaban los mismos cargos que los trabajadores observados.

Que, dado que la recurrente no cumplió con acreditar el supuesto de generalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente esta no acreditó el criterio de generalidad en el otorgamiento de los mencionados incentivos dado que si bien en los convenios suscritos con los trabajadores renunciantes, se señaló que las sumas entregadas correspondían como estímulo para lograr la renuncia de los trabajadores involucrados en los procesos operativos que serían materia de reestructuración, no se demostró qué procesos serían, qué personal se vinculaba a estos y si a todos ellos se había propuesto dicho estímulo, en ese sentido, carece de sustento lo indicado respecto a que habría acreditado que los únicos trabajadores que no recibieron el incentivo fueron los cesados con contrato a plazo fijo, por lo que el mismo debía cumplir con el principio de generalidad, motivo por el cual se requería acreditar lo antes mencionado, por lo que no resultan de aplicación las resoluciones invocadas por la recurrente.

Que, carece de sustento lo afirmado por la recurrente en el sentido que los medios probatorios presentados acreditarían el criterio de generalidad en la entrega de los incentivos por cese, asimismo, con relación al Informe N° *cabe anotar que los informes de la Administración no son vinculantes para este Tribunal, sin perjuicio, de ello, resulta importante indicar que, contrariamente, a lo señalado por la recurrente, en autos, se verifica que la Administración ha meritado la documentación proporcionada durante la fiscalización, siendo que la carga de la prueba respecto de la deducción del mencionado gasto corresponde exclusivamente a la recurrente, esto es debió sustentar los procesos operativos que serían materia de reestructuración, el personal que se encontraba asignado a estos y que se les hubiese ofrecido al mencionado incentivo, lo que no hizo, en ese sentido no resultan aplicables las resoluciones invocadas.*

## **Gastos destinados a operaciones exoneradas**

Que en los Anexos N° 4 de los valores impugnados (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por gastos destinados a operaciones exoneradas con el Impuesto a la Renta.

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

Que conforme al inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 017-2003-EF, aplicable al caso de autos, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas y en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

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

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

Que en la Resolución N° 06246-2-2012, este Tribunal ha indicado que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió el recurrente en un determinado ejercicio, siendo que dicha determinación implica realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos, a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas, a rentas exoneradas y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes, y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Que en el punto 13 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y punto 12 del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 27157, 27158, 27187 y 27188) la Administración solicitó a la recurrente que, respecto de las rentas gravadas y no gravadas con el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, presentara el análisis de rentas no gravadas con el Impuesto a la Renta, análisis de gastos destinados exclusivamente a la obtención de rentas no gravadas con el Impuesto a la Renta agrupado por fuente de renta no gravada, así como el análisis de gastos del año (conciliado con el Balance de Comprobación respectivo) bajo el siguiente esquema: i) Código cuenta contable, ii) Denominación de cuenta contable, iii) Centro de Costos, iv) Nombre del centro de costos, v) Gastos según Balance de Comprobación (total), vi) Gastos destinados exclusivamente a la obtención de rentas gravadas, vii) Gastos destinados exclusivamente a la obtención de rentas no gravadas y viii) Gastos comunes destinados a la obtención de rentas gravadas y no gravadas (Gastos de administración, Gastos de ventas, Gastos financieros y Otros).

Que, en respuesta, entre otros, mediante escrito de 25 de julio de 2011 (folios 24153 a 2156) la recurrente indicó que los gastos imputables directamente a la apertura y mantenimiento de sus cuentas bancarias se contabilizaron como gastos destinados a renta exonerada, por lo que no le resultaba aplicable el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, en forma conservadora efectuó adiciones por este concepto.

Que en el punto 13 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ y punto 12 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 27157, 27158, 27187 y 27188) la Administración dejó constancia de lo presentado por la recurrente.

Que en el punto 4 del Anexo Detalle del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 26735 a 26739) la Administración señaló que la recurrente en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 efectuó adiciones por (i) "Gastos destinados a la generación de rentas exoneradas" anotadas en la Cuenta Contable \_\_\_\_\_ en la que solo registró conceptos de "portes" y "comisión de mantenimiento de cuentas" generadas por algunas cuentas bancarias detalladas en el Anexo A del punto 4 (folios 26532 a 26538), que corresponden al costo que demanda el servicio de entrega de los estados de cuenta o reportes de las entidades bancarias y financieras y costos administrativos que demandan mantener abierta las cuentas bancarias de la empresa, no obstante, las cuentas bancarias tienen como propósito el pago y cobro de las obligaciones propias de la empresa, por lo que los mencionados gastos correspondían a operaciones comunes, destinadas a la obtención de rentas gravadas como no gravadas, y (ii) "Gastos inherentes a rentas exoneradas" (método directo en los ejercicios 2007 y 2008 y método



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

indirecto en el ejercicio 2009), clasificando sus gastos como destinados a la obtención de rentas gravadas, rentas no gravadas y gastos comunes, detalladas en el Anexo B del punto 4 (folios 26514 a 26531), considerando solo cuentas contables y centros de costos como gastos comunes sin presentar mayor sustento por el cual no consideró los demás centros de costos incluidos inicialmente en sus papeles de trabajo, los cuales comprendían el siguiente detalle:

|                                                                          | 2007 (Método Directo) S/ |          | 2008 (Método Directo) S/ |          | 2009 (Método Indirecto) S/ |           |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------|----------|--------------------------|----------|----------------------------|-----------|
| Método de los gastos (Directo // Indirecto)                              | 3 012,00                 | 0,0053%  | 4 037,00                 | 0,0073%  | 96 410 590,43              | 93,28%    |
| (Gastos vinculados a rentas exoneradas // Rentas Gravadas)               | 57 006 739,00            |          | 55 187 821,70            |          | 103 357 628,81             |           |
| (Total gastos a gravadas y no gravadas // Rentas gravadas y no gravadas) |                          |          |                          |          |                            |           |
| <b>Gastos comunes:</b>                                                   |                          |          |                          |          |                            |           |
| Gastos administración                                                    | 43 269 925,00            |          | 48 156 577,00            |          | 1 051 185,92               |           |
| Gastos financieros totales                                               | 24 367 510,00            |          | 40 559 038,00            |          | 56 484 705,62              |           |
| Cargas excepcionales                                                     | 24 867 260,00            |          | 34 240 494,00            |          |                            |           |
| Cargas excepcionales (reparado)                                          | (3 180 388,81)           |          | (2 201 108,00)           |          |                            |           |
| Gastos financieros limitados                                             | (3 337 191,60)           |          | (3 454 856,00)           |          |                            |           |
| 6710 Gastos financieros por adquisición de materia                       |                          |          |                          |          | (56 481 007,08)            |           |
| Total Gastos Comunes                                                     | 85 987 114,59            |          | 117 300 145,00           |          | 1 054 884,46               |           |
| Total reparo según contribuyente                                         |                          | 4 543,20 |                          | 8 580,53 |                            | 70 902,58 |

Que, en base a ello advirtió diferencias en las adiciones que correspondían realizarse por gastos comunes en los mencionados ejercicios, detalladas en el Anexo C del punto 4 (folio 26513).

Que, en ese sentido, la Administración, a fin de determinar el método aplicable y la proporción de gastos comunes destinados a rentas gravadas y rentas no gravadas, solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual consideró como gastos destinados exclusivamente a la obtención de rentas no gravadas en los ejercicios 2007 y 2008 los importes registrados en la Cuenta Contable – Gastos destinados a rentas exoneradas que correspondían a portes y mantenimiento de algunas cuentas bancarias, detalladas en el Anexo A del punto 4, así como el motivo por el cual no consideró o consideró parcialmente como gastos comunes a la obtención de rentas gravadas como gravadas cada una de las cuentas contables y centros de costos detallados en el Anexo B del punto 4, así como que sustentara las diferencias determinadas en el mencionado Anexo C del punto 4.

Que, en respuesta mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19302 a 19309), la recurrente señaló que si bien utilizaba sus cuentas bancarias para sus actividades, ello no desvirtúa que los gastos por portes y mantenimiento sean los únicos necesarios para mantener los ingresos exonerados durante los ejercicios 2007 y 2008, teniendo en cuenta que de acuerdo con el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el método de gastos supone identificar los gastos necesarios y directamente imputables a las rentas gravadas y exoneradas, esto es, los gastos que hayan resultado necesarios para producir los intereses o dividendos, como son los gastos de mantenimiento de sus cuentas bancarias productoras de renta exonerada.

Que agregó que la Administración ha considerado como gastos comunes a los Centros de Costos 811, 812 y 813 – Administración Lima, Arequipa y Pisco, Centro de Costos 811 – Servicios generales Arequipa, Centro de Costos 813 – Servicios generales Lima, Centros de Costos 821, 822 y 823 – Tesorería Lima, Arequipa y Pisco, 827 – Finanzas, 831, 832 y 833 – Contabilidad Lima, Arequipa y Pisco, Centro de Costos 855 – Consultoría, Centro de Costos 871 – Auditoría, Centros de Costos 841, 842 y 843 – Informática Lima, Arequipa y Pisco y Centro de Costos 861 – Alta Dirección, por el solo hecho que correspondían a gastos administrativos y no existiría un análisis de dichos rubros, no obstante, la Administración cuenta con acceso a los sistemas contables de la empresa que le permiten tener



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

información de los gastos asignados a estos centros de costos, encontrándose aquella obligada a acreditar que estos gastos tuvieron incidencia en la generación de renta no gravada.

Que indicó que la generación de rentas pasivas como son los intereses y dividendos dependen de factores externos, en tanto que, en los centros de costos que la Administración consideró dentro de los gastos comunes, solo se realizan las siguientes actividades vinculadas a la generación de renta gravada, por lo que no se relacionan con la generación de renta exonerada ni inafecta:

- Centros de Costos 821, 822 y 823 – Tesorería Lima, Arequipa y Pisco, el área de tesorería se encarga fundamentalmente de recibir el pago de los clientes para la cancelación de facturas, realizar el pago a proveedores, administrar la caja chica de la empresa y efectuar el control de los movimientos y saldos de cuentas bancarias; agregó que aun cuando parte de sus labores hubiesen involucrado la administración o control de cuentas bancarias, estos gastos no se destinaron para generar las rentas exoneradas o inafectas por lo que no corresponde considerarlas como gastos comunes.
- Centro de Costos 831, 832 y 833 – Contabilidad, el área contable es responsable de llevar los libros y registros contables de la empresa, formular estados financieros, liquidar impuestos y cumplimiento en general de obligaciones ante las distintas autoridades administrativas y gubernamentales.
- Centro de Costos 841, 842 y 843 – Informática, se dedica a la elaboración y supervisión de proyectos informáticos, desarrollo y mantenimiento de sistemas y equipos informáticos, adquisición de hardware y software, por lo que la sola circunstancia que los sistemas informáticos arrojen reportes o consultas de saldos de las cuentas no puede conllevar a que el centro se considere dentro de los gastos comunes.
- Centro de Costos 855 – Consultoría, agrupa los gastos por actividades de medición y control del desempeño de la empresa y los modelos de planificación del mediano y largo plazo, por lo que se encuentra vinculada directamente con las operaciones comerciales de su empresa que generan rentas gravadas.
- Centro de Costos 871 – Auditoría, corresponde a las labores de auditoría interna, que tienen por objeto monitorear y mantener los estándares de control interno para sustentar un adecuado ambiente de control, con la finalidad de mitigar riesgos y lograr beneficios relacionados con los procesos financieros, operacionales y administrativos; encontrándose dentro de sus funciones la realización de auditorías preventivas internas con el fin de efectuar recomendaciones a las distintas áreas de su empresa, así como efectuar seguimiento a dichas recomendaciones y evaluar los sistemas de control y el cumplimiento de políticas y procedimientos.
- Centro de Costos 861 – Alta dirección, incluye los gastos vinculados a las labores que desempeñan los funcionarios de mayor nivel como el gerente general y director gerente.
- Centro de Costos 811, 812 y 813 – Administración, vinculado a las retribuciones pagadas al personal administrativo de su empresa, esto es, al personal que se ubica desde conserjes, las recepcionistas y secretarías hasta los funcionarios de nivel medio.

Que en el punto 4 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 25553 a 25564), la Administración señaló que los gastos de mantenimiento de sus cuentas bancarias no son directamente imputables a rentas exoneradas, dado que estos gastos corresponden al costo que demanda el servicio de entrega de los estados de cuenta o reportes de la entidades bancarias y financieras a la empresa, así como los costos administrativos de mantener abiertas las cuentas bancarias, por lo que estos gastos son destinados a la obtención de rentas gravadas y rentas no gravadas, por lo que corresponde calificar estos gastos como gastos comunes, al no encontrarse destinados exclusivamente a la obtención de rentas no gravadas como sostiene la recurrente.

Que indicó que, en cuanto a la determinación de los gastos comunes, partió de los papeles de trabajo de la recurrente, en los que esta determinó gastos comunes por S/ 85 987 114,89, S/ 117 300 145,00 y S/ 1 054 884,46, en los ejercicios 2007, 2008 y 2009, respectivamente, sin que hubiese detallado los conceptos que consideró en los mencionados papeles de trabajo, a pesar que ello le fue solicitado en el punto 13 del Requerimiento N° y punto 12 del Requerimiento N° no habiendo presentado la información que se le requirió conciliada con sus papeles de trabajo, por lo que



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

consideró las Cuentas Contables y Centros de Costos detalladas en el Anexo B del punto 4 del Resultado del Requerimiento (folios 25447 a 25454) que incluía los Centros de Costos 811, 812 y 813 – Administración Lima, Arequipa y Pisco, Centro de Costos 811 – Servicios generales Arequipa, Centro de Costos 813 – Servicios generales Lima, Centros de Costos 821, 822 y 823 – Tesorería Lima, Arequipa y Pisco, Centro de Costos 827 – Finanzas, Centros de Costos 831, 832 y 833 – Contabilidad Lima, Arequipa y Pisco y Centro de Costos 861 – Alta Dirección, resultando un monto menor en los ejercicios 2007 y 2008, inclusive, al reconocido por la recurrente en sus papeles de trabajo (folios 25518, 24824 y 25942):

| Ejercicio | Recurrente<br>Papeles de trabajo<br>(folios 24518, 24824 y 25942) | Administración<br>Anexo B del punto 4 Resultado del<br>Requerimiento N°<br>(folios 25447 a 25454) |
|-----------|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2007      | S/ 85 987 114,59                                                  | S/ 43 003 059,61                                                                                  |
| 2008      | S/ 117 300 145,00                                                 | S/ 18 427 256,12                                                                                  |
| 2009      | S/ 1 054 884,46                                                   | S/ 51 224 011,34                                                                                  |

Que, asimismo, observó en los Manuales de Funciones del Personal del Área de Tesorería los mencionados centros de costos, efectuando el siguiente análisis: Centros de Costos 821, 822 y 823 - Tesorería: El área de tesorería tiene como función, entre otros, el control de los movimientos y saldos de cuentas bancarias; Centros de Costos 831, 832 y 833 - Contabilidad: Encargado del registro de los ingresos no gravados con el fin de tomar decisiones y cumplir con las obligaciones ante las distintas autoridades administrativas y gubernamentales demanda trabajo de dicha área; los Centros de Costos 861 - Alta Dirección: Las cartas y fax cursadas a los bancos para la constitución de depósitos a plazo fijo en las que se señala los importes a detraer, la tasa de interés acordada y el periodo del depósito se encontraban firmadas por el gerente de compras, gerente general y el presidente ejecutivo, por lo que sí cuenta con gastos destinados a la obtención de rentas no gravadas, como es el caso de los intereses exonerados que provienen de los depósitos a plazo fijo ordenados por estos gerentes y en los Centros de Costos 811, 812 y 813 – Administración: En los que se incluyen a conserjes, recepcionistas, secretarías, inclusive funcionarios de nivel medio, que se relacionan con el envío de cartas, fax, llamadas y otras comunicaciones, así como notas de abono de los intereses, lo que se encuentra vinculado con rentas no gravadas, en ese sentido, dado que la recurrente no demostró algún control contable o extra contable de las actividades de cada uno de los trabajadores asignados a estos centros de costos, califican como gastos comunes.

Que, asimismo, respecto de los Centros de Costos 841, 842 y 843 - Informática, Centro de Costos 855 - Consultoría y Centro de Costos 871 - Auditoría, la Administración advirtió que las labores realizadas en estas áreas no se encuentran vinculadas con la generación de rentas exoneradas o inafectas, sino directamente con las operaciones comerciales de la empresa que generan rentas gravadas, por lo que no las calificó como gastos comunes para efectos de la prorrata.

Que, en ese sentido, teniendo en cuenta la determinación de los gastos comunes, según el detalle en el Anexo B (folios 25447 a 25455), procedió a efectuar los reparos por las diferencias con relación a las adiciones realizadas por la recurrente por gastos destinados a operaciones exoneradas en la determinación de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, ascendentes a S/ 636 612,32, S/ 341 305,39 y S/ 2 960 97136, respectivamente, detalladas en el Anexo C del punto 4 del Resultado del Requerimiento N° (folio 25446).

Que, según lo indicado en el punto 4 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 26735 a 26739) la Administración verificó que a efectos de determinar la renta neta imponible de los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la recurrente adicionó "Gastos destinados a la generación de rentas exoneradas" y "Gastos inherentes a rentas exoneradas", siendo que el primero de ellos correspondía a "portes" y "comisión de mantenimiento de cuentas" originados por sus cuentas corrientes bancarias, que le permitieron obtener rentas exoneradas, mientras que el segundo se refería a la aplicación de prorrata bajo el método directo en los ejercicios 2007 y 2008 y método indirecto en el ejercicio 2009, sin embargo, aquella cuestionó la aplicación de estos métodos debido a que consideró que correspondía aplicar el método directo en los ejercicios 2007 y 2008, dado que los gastos por "portes" y "comisión mantenimiento



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de cuentas" no eran gastos vinculados directamente con la obtención de renta no gravada, asimismo, modificó la determinación de los gastos comunes en los ejercicios 2007 a 2009.

Que, en atención a lo expuesto, se tiene que no resultaba posible que la recurrente aplicase el primer método previsto en la norma (método directo) dado que según lo indicado, no cumplió con acreditar que los gastos de mantenimiento de cuenta y portes calificaran como destinados exclusivamente a rentas no gravadas, por tanto, correspondía que aplicara el procedimiento contemplado en el segundo párrafo del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (método indirecto), como hizo la Administración.

Que en cuanto al cuestionamiento de la recurrente respecto a que la Administración haya considerado diversos centros de costos entre los que se encuentran los de administración, como gastos comunes, sosteniendo que la Administración tenía la obligación de acreditar la vinculación de cada uno de los gastos registrados como gastos administrativos con la generación de rentas gravadas y no gravadas, cabe señalar que, conforme se indicó en los considerandos anteriores, según la documentación que proporcionó la recurrente durante el procedimiento de fiscalización se tiene que ella misma calificó a los referidos gastos de administración como gastos comunes, sin realizar alguna distinción, pese a que la Administración le requirió que efectuase un análisis de ello, mediante el punto 13 del Requerimiento N° y punto 12 del Requerimiento N° esto es, que hubiera distinguido entre aquellos que incidieron directamente en la generación de rentas gravadas y los que no tuvieron incidencia alguna.

Que, aunado a ello, se tiene que la propia recurrente, para la determinación de los gastos inherentes a las rentas exoneradas en el ejercicio 2007 (folio 24518), consideró dentro de los gastos comunes a la totalidad de los gastos administrativos declarados por el importe de S/ 43 269 925,00 (folio 24739).

Que dado que la recurrente consideró a los gastos administrativos como gastos comunes, no habiendo cumplido con efectuar distinción alguna respecto a las diversas cuentas que la componen, pese a que le fue requerido por la Administración, resulta correcto que se los considerara como tales al aplicar el método indirecto de prorrata, conforme con lo establecido en el inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (método indirecto), por lo que lo señalado en sentido contrario carece de sustento.

Que, en tal sentido, el reparo materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo señalado respecto a que tratándose de rentas pasivas no podía afirmarse que existan gastos administrativos que hubieran sido necesarios para producirlas, ya que éstas se generan por la sola tenencia de un capital colocado y que la Administración se encontraba en la obligación de demostrar que los gastos administrativos sirvieron para generar los intereses, no tiene sentido, pues conforme con lo antes expuesto, la recurrente, durante el procedimiento de fiscalización, no realizó, con relación a los gastos comunes, ninguna distinción entre aquellos que incidieron en la generación de renta gravada y los que incidieron en la obtención de rentas exoneradas y que fue aquella la que calificó a la totalidad de los gastos administrativos como gastos comunes, siendo este un hecho validado y no cuestionado por la Administración.

Que lo indicado respecto a que la Administración no efectuó análisis alguno para determinar los gastos comunes, también carece de sentido, por cuanto en el caso de autos, la propia recurrente proporcionó el detalle de los gastos comunes, lo que fue validado por la Administración en el procedimiento de fiscalización, por lo que al ser un hecho validado y no cuestionado no correspondía que determinara los gastos comunes.

Que la Resolución N° 06083-3-2003, tampoco resulta aplicable al caso de autos, pues en ella la Administración cuestionó los gastos comunes clasificados por la recurrente y consideró que estos comprendían el íntegro de los gastos administrativos, sin haber acreditado que tuvieron incidencia en la generación de los intereses exonerados, circunstancia distinta al analizado en el caso de autos, donde la Administración no discutió ni reclasificó la lista de gastos comunes proporcionada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, no pudiendo obligarse a aquella a cuestionar el proceder de los contribuyentes.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a la supuesta vulneración del principio de no confiscatoriedad, al considerar que incurrió en más gastos para la generación de rentas no gravadas que para el giro normal de sus operaciones, cabe mencionar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente Nº 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante recaído en proceso seguido con el Expediente Nº 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que el sistema de control de constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo por tanto competente este Tribunal para emitir pronunciamiento al respecto.

## **Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas nacionales**

Que en el Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº (folio 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas nacionales.

Que en el punto 5 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folios 26732 a 26734) la Administración señaló que en la Cuenta Contable Descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas nacionales se registraron asientos contables, tales como ACB – Ajustes Caja y Bancos, AJD – Ajuste de Diario, ASL – Ajuste salidas por ventas, C99 – Provisiones, DIF – Diferidos, entre otros, detallados en el anexo (folios 26510 a 26512), mediante los cuales rebaja las cuentas de ingresos afectos al Impuesto a la Renta en base a estimaciones contables, por lo que solicitó que la recurrente sustentara el motivo por el cual para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 considera descuentos, rebajas y bonificaciones calculadas en base a estimaciones que no se habían producido aún en el mes de registro.

Que, en respuesta, mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19300 y 19301) la recurrente señaló que las operaciones observadas no correspondían a estimaciones de descuentos, rebajas y bonificaciones, sino al registro de descuentos determinados de forma cierta, asimismo, agregó que estas correspondían al registro de provisiones por descuentos por volumen de compra y por cumplimiento de cuotas que afectaron los ingresos en el mes en que se produjeron, así en la medida que los descuentos consideraban las operaciones realizadas en el mes y el monto podía estimarse de manera cierta, se registraban en dicha oportunidad, siendo que estas provisiones se extornaban cuando se emitía la nota de crédito correspondiente, cuyo importe coincide con el importe de la provisión inicial, lo que demuestra que el importe de la provisión no fue estimada.

Que en el punto 5 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 25550 a 25553) la Administración señaló que, en cuanto a las provisiones por descuentos por volúmenes de compra y por cumplimiento de cuotas que indica la recurrente haber realizado, según la cual se trata de una provisión que se extornaba cuando se emitía las notas de crédito respectivas, el registro de las provisiones de mayo y diciembre de 2009 se efectuó por descuentos que no se habían devengado en dichos periodos, inclusive, no contaban con notas de crédito emitidas en las que se reconociesen dichos descuentos, en ese sentido, al no haberse devengado la provisión de los descuentos registrados, correspondía reparar las mencionadas provisiones, reconociendo el descuento en el mes de su devengo y en el que se extornan las provisiones registradas.

Que, en autos se aprecia que la Administración reparó las provisiones realizadas por la recurrente en mayo y diciembre de 2009 por S/ 374 866,75 y S/ 8 313,54, respectivamente, que redujeron los ingresos afectos al Impuesto a la Renta, señalando que al tratarse de estimaciones por descuentos, rebajas y bonificaciones no podían ajustar los ingresos; no obstante, la recurrente sostiene que se tratan de descuentos devengados en los mencionados periodos y que al emitir posteriormente las respectivas notas de crédito procedía a extornarlas.

Que, asimismo se aprecia en autos que en los "Listados de Diario" (folios 19166, 19167, 19183, 19184 y 19187) se registraron los asientos contables de las provisiones de mayo y diciembre de 2009 observadas, asimismo, en autos, obran los cuadros de cálculo de los descuentos otorgados en mayo de 2009 (folios 19185 a 19187), "Reporte de Transacciones Finalizadas con el resultado del cálculo de los descuentos otorgados en diciembre de 2009 (folios 19151 a 19159), así como las Notas de Crédito

de 9 y 10 de junio de 2009 (folios 19181 y 19182) por "Por alcanzar el volumen de compra correspondiente a mayo" relacionada con la provisión de



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

mayo de 2009 y la Nota de Crédito 023 N° de 27 de enero de 2010 (folio 19160) por "Descuento por cumplimiento de cuota 2% y fidelidad 4.5% correspondiente al mes de diciembre de 2009 según acápite 4.2.1.1 de la Política de Descuentos" relacionada con la provisión de diciembre de 2009.

Que respecto de la provisión de mayo de 2009, la recurrente recién habría realizado la emisión de las notas de crédito en junio de 2009, no apreciándose que se hubiese extornado la mencionada provisión, apreciándose que el asiento de extorno presentado (folio 19184) corresponde a otra cuenta contable distinta a la observada, asimismo, tampoco se aprecia en las mencionadas notas de crédito referencia alguna a la Política de Descuentos a fin de determinar las condiciones que debía cumplir los clientes para su otorgamiento y, por ende, la oportunidad en que estos habrían obtenido dicho derecho, en ese sentido, no se encuentra acreditado que los descuentos otorgados en las mencionadas notas de crédito hubiesen devengado en mayo de 2009, por lo que dicha provisión no puede ajustar los ingresos de dicho período, no habiéndose acreditado el mencionado extorno.

Que, asimismo, no obra en autos el cálculo del descuento otorgado en la Nota de Crédito en la cual solo se hizo referencia a que esta obedecía a lo previsto en el Acápite 4.2.1.1 de la Política de Descuentos.

Que en el referido acápite (folios 23475 y 23476) se estableció que:

*"(...) 4.2.1.1 Descuento por cumplimiento de cuota: Descuento mediante el cual se premia a los clientes mayoristas que lograron llegar a una cuota mensual pre-establecida. Cabe señalar que a criterio de la Gerencia Comercial, este descuento podrá ser otorgado a clientes mayoristas aún cuando por diversas circunstancias no hayan podido llegar a la cuota. Este descuento se otorgará mediante nota de crédito después de evaluar el cumplimiento de la cuota."*

Que tal como se indicó para este tipo de descuento, establecido en la Política de Descuentos, no se señala cuál es la cuota mensual que deben cumplir sus clientes, inclusive, este descuento se puede otorgar a criterio de la gerencia comercial aun cuando no se hubiese alcanzado las cuotas de compras, lo que supondría en este último caso que el devengo ocurriría en la evaluación que efectúe la recurrente para su otorgamiento, en ese sentido, dado que la recurrente no proporcionó mayor documentación no se encuentra acreditado que los mencionados descuentos hubiesen devengado en diciembre de 2009, por lo que esa provisión tampoco puede ajustar los ingresos de dicho período.

Que, en ese sentido, dado que las mencionadas provisiones no se encuentran sustentadas en descuentos devengados en los periodos en los cuales se registraron, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que, contrario a lo indicado por la recurrente, no se encuentra acreditado que se hubiese producido el extorno, ni la afectación de los ingresos en los meses referidos por la recurrente.

## **Notas de crédito relacionadas con ventas**

Que en los Anexos N° 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por notas de crédito relacionadas con ventas.

Que en el punto 9 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 26712 a 26716) la Administración señaló que las notas de crédito son emitidas al mes siguiente de las ventas sobre las cuales se realiza la verificación del cumplimiento de la política de descuento respectiva, con una fecha de emisión que corresponde al mes evaluado, sin embargo el ajuste respectivo y la entrega de la nota de crédito respectiva se realiza en el mes siguiente al de la fecha de emisión, lo que quedó registrado en su sistema contable con el concepto de en ese sentido, dado que los descuentos se realizan por el total de ventas de un mes y que esto solo es posible cuando el mismo culmina, el devengo del descuento se produce, entre otros, cuando este pueda ser determinado confiablemente, lo que ocurre cuando se dispone de la información de ventas del mes evaluado y de las políticas de descuentos vigentes y se efectúan los cálculos correspondientes, lo que ocurre en el mes siguiente, devengando el descuento en este último mes, por lo que solicitó a la recurrente que presentara la información sobre la fecha de entrega al cliente de cada documento y el motivo de emisión del mismo, solo cuando el período de entrega coincida con el período de emisión de la nota de crédito; exhibiera la documentación en que



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

constasen los datos de recepción señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago de las mencionadas notas de crédito; sustentara el motivo por el cual emitía notas de crédito con fecha del último día del mes en que se efectuaron las ventas por concepto de descuentos, esto en el mes siguiente, pero entrega de dichos documentos recién a partir de este último mes para efectos del Impuesto a la Renta.

Que, en respuesta, mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19292 a 19294), la recurrente señaló que no existía coincidencia en el periodo de entrega al cliente de las notas de crédito y el de su emisión, efectuando los ajustes en el ingreso en el periodo de emisión de dichos documentos, asimismo, agregó que las notas de crédito observadas se relacionaban con descuentos a sus clientes por volúmenes de ventas por mes terminado, por lo que los primeros días del mes siguiente se emitían las notas de crédito respectivas por el periodo terminado y se ajustaban los ingresos de ese periodo, conforme con el criterio del devengado, esto es se ajustaban los ingresos del periodo al que correspondiesen las ventas, siendo indiferente que por diversas razones del sistema y de imposibilidad fáctica se entregasen las notas de crédito los primeros días del mes siguiente, asimismo, señaló que no se le puede exigir que el descuento se calcule con fecha anterior al cierre de cada mes para hacer coincidir el mes de emisión con el mes de recepción de las mismas, al ir en contra de su Política de Descuentos.

Que en el punto 9 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 25532 a 25538) la Administración señaló que no existen notas de crédito en las que coincida el periodo de entrega del documento con el periodo de emisión del mismo, no se identificaron notas de crédito que correspondiesen a devoluciones ni menos exhibió el kardex de las existencias, agregó que en los descuentos otorgados a los clientes por volumen de ventas por mes terminado, respecto de los cuales la recurrente indicó que en los primeros días del mes siguiente se emitían las notas de crédito por el periodo terminado y se ajustaban los ingresos de ese periodo, correspondía la aplicación del criterio del devengado, por lo que los descuentos devengaban cuando se tuviera derecho a recibirlos, esto es cuando se materializaron en la nota de crédito en que la empresa reconoció su obligación a favor de sus clientes, en ese sentido, se repara la deducción de las notas de crédito de los ejercicios diferentes al de su emisión.

Que, en el presente caso, la Administración cuestionó que la recurrente efectuase los ajustes de sus ingresos por Impuesto a la Renta en los meses en los cuales se efectuaban las ventas que generaban los descuentos contenidos en las notas de crédito, sosteniendo que estos devengaron en el siguiente mes.

Que en los actuados la recurrente no proporcionó documentación que acreditase que los descuentos otorgados se hubiesen devengado en los periodos en los cuales efectuó los respectivos ajustes de sus ingresos, contando únicamente con las notas de crédito en las cuales se reflejaba que esta cumplía con las condiciones para su otorgamiento, por lo que en ese sentido, es en estos periodos en los cuales se devengaron los mencionados descuentos, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## ***Causalidad de gastos por servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros***

Que en los Anexos N° 4 de los citados valores (folios 27679, 27689 y 27700) se tiene que la Administración reparó el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009 por causalidad de gastos por servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros.

Que el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que, de otro lado, el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece 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.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004 ha establecido que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; en tal sentido,



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

en la Resolución N° 06072-5-2003 se ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que, en tal sentido y, tal como se ha indicado en diversas resoluciones tal como la N° 07320-3-2017, para que los gastos sean deducibles para efecto del Impuesto a la Renta el contribuyente debe contar con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza razonable y suficiente en la Administración.

Que respecto a la condición de trabajo, este Tribunal ha dejado establecido en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 8729-5-2001 y N° 1215-5-2002, que se entiende por condición de trabajo a los bienes o pagos indispensables para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, montos que se entregan para el desempeño cabal de la función de los trabajadores, sean por concepto de movilidad, viáticos, representación, vestuario, entre otros, siempre que razonablemente cumplan tal objeto y no constituyan un beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador.

Que, en tal sentido, en la Resolución N° 00054-4-2005 se ha señalado que los gastos que demanden el vivir en determinada localidad a un trabajador, corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada y forman parte de los costos que demanda el aceptar la oferta de trabajo, precisando que el hecho que el empleador asuma el pago de estos conceptos, que son de carácter personal del trabajador, representan para este último, un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios prestados.

Que en el punto 15 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 26703 y 26704) la Administración respecto de los servicios de energía eléctrica y agua en los departamentos y casas que posee la recurrente en Pisco y Paracas, varias de las cuales están asignadas al personal de la empresa, solicitó a la recurrente que sustentara la causalidad de los mencionados gastos, detallados en el Anexo del punto 15 (folios 25581 a 25584).

Que en respuesta mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19279 a 19282), la recurrente señaló que los gastos observados corresponden a los servicios de energía eléctrica y agua relacionadas con las viviendas construidas por la empresa y asignadas a su personal en Pisco, debido a que carecen de vivienda en la zona por la poca oferta inmobiliaria, situación agravada tras el terremoto en 2007, por lo que fue necesario asignar dichas viviendas con el fin de contar con personal calificado y especializado, por lo que cumplían con el principio de causalidad, asumiendo la empresa los gastos de agua y luz de las áreas comunes de las viviendas ubicadas en Pisco, gastos que constituyen condición de trabajo y, por ende, son plenamente deducibles del Impuesto a la Renta, en ese sentido, dado que las viviendas que se entregan a los empleados que se trasladan a Pisco no constituyen una ventaja patrimonial para estos, debido a que su acceso no es de libre disposición en tanto los trabajadores no eligen la zona de residencia, la vivienda ni asumen ninguna obligación contractual respecto del inmueble, no puede considerarse una mayor remuneración para los trabajadores, ni como liberalidad efectuada por la empresa. Asimismo, indicó que estos inmuebles también son utilizados como alojamiento temporal de su personal de Lima y Arequipa que deben trasladarse a Pisco, así como personal de sus proveedores o clientes que visitan su sede en Pisco.

Que agregó que el Centro de Costo 756 – Casas Paracas Pisco incluye una vivienda asignada a su director industrial y otra vivienda de uso exclusivo para sus visitas, sea personal de su empresa, como proveedores y clientes, por lo que la deducción de los gastos por servicios de energía eléctrica y agua corresponde a un gasto necesario y vinculado con la actividad generadora de rentas, adjunta para tal efecto un cuaderno de visitas.

Que en el punto 15 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 25506 a 25511) señaló que los gastos observados corresponden a los servicios de energía eléctrica y agua de las áreas comunes de los predios ubicados

que corresponde cada uno a edificios de tres pisos con tres departamentos de 2 dormitorios en cada piso (excepto en el primer piso que tiene uno de 4 dormitorios y los otros dos de 2 dormitorios), así como la totalidad de dichos servicios de energía eléctrica y agua de las viviendas ubicadas

de construcción

y 533,71 m<sup>2</sup> y 440,00 m<sup>2</sup> de áreas libres, con 4 dormitorios, sala, comedor, cocina, lavandería y cochera,



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

cada uno, en ese sentido, concluyó que los predios tienen capacidad no solo para albergar a los trabajadores sino incluso a sus familias, tal como se convino en los acuerdos de asignación de viviendas, en los que se señaló que el bien era para uso gratuito en compañía de su familia directa.

Que indicó que los acuerdos de asignación de viviendas en Pisco fueron suscritos con anterioridad al terremoto sufrido el 2007 en Pisco, lo que no se condice con lo afirmado por la recurrente en el sentido que fueron entregados debido a la escasez de vivienda producto del mencionado desastre natural, asimismo, agregó que debido a que la vivienda es un costo que demanda aceptar una oferta de trabajo, de acuerdo con el criterio de la Resolución Nº 00054-4-2005, que la empresa asuma el pago de los conceptos relacionados con la vivienda de los trabajadores que son de carácter personal, representa un beneficio patrimonial de los trabajadores, por lo que el asumir los mencionados consumos de luz y agua provenientes de las viviendas cedidas, representa un acto de liberalidad, asimismo, en el Registro de Huéspedes proporcionado por la recurrente se evidencia que también eran ocupados por personal de otra sede y terceros sin ningún vínculo laboral con la empresa.

Que precisó los gastos por servicios de energía eléctrica y agua en la vivienda ocupada por el director industrial también representaba un acto de liberalidad y que la otra vivienda en Paracas era ocupada por terceros sobre los cuales no se precisó su identidad, por lo que reparó los mencionados gastos al no haber acreditado la recurrente que cumplieran con el principio de causalidad.

## *i) Departamentos en Pisco (servicios de energía eléctrica y agua de áreas comunes)*

Que, en cuanto al reparo por causalidad de gastos por servicios de energía eléctrica y agua de áreas comunes en departamentos en Pisco, la recurrente con el fin de levantarlo presentó la "Relación de Contratos de

Que en la "Relación de Contratos de (folio 20900) la recurrente detalló los departamentos relacionados con las áreas comunes vinculadas a los gastos por servicios de energía eléctrica y agua reparados, precisando que dichos departamentos se encuentran ubicados en el complejo de viviendas en su Planta Nº 2 – Pisco, compuesto por tres módulos o edificios ubicados en materia de reparo, detallando los trabajadores a los que le fueron asignados, la fecha de asignación (entre los años 1991 y 2009).

Que en los Contratos de Asignación de (folios 20820 a 20899 y 20949 a 20954), suscritos entre los años 1991 y 2009 por la recurrente con diversos trabajadores, la empresa dejó constancia que proporcionaba el departamento asignado en el complejo de viviendas para uso gratuito del trabajador y su familia directa, así como convinieron que era de cargo de los trabajadores el pago correspondiente al consumo de energía eléctrica y agua del departamento ocupado, en ese sentido, como sostiene la recurrente, esta asumía el pago de los consumos por dichos servicios correspondientes a las áreas comunes de los mencionados departamentos.

Que, al respecto debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, antes citada, en tanto en el lugar o localidad donde un trabajador haya pactado prestar sus servicios en forma permanente u ordinaria existan establecimientos a través de los cuales pueda proveerse a sí mismo de servicios de hospedaje, los gastos que proveerse de estos servicios le demanden, corresponden a erogaciones personales ajenas a la actividad gravada de una empresa y forman parte de los costos que le corresponden asumir al trabajador al aceptar la oferta de trabajo, siendo que en caso el empleador asuma el pago de estos, representarían para el trabajador un beneficio patrimonial proveniente de la relación laboral que forma parte de las contraprestaciones por los servicios que presta y, por ende, gravados con el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría solo deducibles en tanto se cumpliesen con las condiciones establecidas por la ley y reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que dado que en la ciudad de Pisco existen diversos servicios de hospedaje que el trabajador puede contratar no se evidencia que fuese indispensable que la empresa asumiese los gastos por servicios de energía eléctrica y agua de las áreas comunes de los departamentos asignados a sus trabajadores, inclusive, que este comprendiese los consumos de los familiares del trabajador, para viabilizar el desarrollo de la actividad laboral, a efectos de considerarlo como una condición de trabajo, como pretende la recurrente, por lo que no corresponde su deducibilidad.

## *ii) Viviendas en Paracas (servicios de energía eléctrica y agua)*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que en el caso de las viviendas en Paracas ubicadas en la recurrente sostuvo que una fue asignada a su director industrial y la otra era de uso exclusivo para sus visitas, sea personal de su empresa, como proveedores y clientes.

Que, en el mismo sentido, los gastos por servicios de energía eléctrica y agua de la vivienda asignada a su director industrial para uso de vivienda representaba un costo del trabajador que era asumido por el empleador, por lo que constituía un beneficio patrimonial para el trabajador, en tanto en la ciudad en la cual prestaba servicios el trabajador podía procurarse un alojamiento propio, por lo que no resultaba indispensable que la empresa asumiese dicho gasto, en ese sentido, los consumos de luz y agua realizados por el trabajador debían ser asumidos por este, por lo que al haberlo realizado la recurrente es un liberalidad otorgada por esta, en ese sentido, no corresponde ser deducida.

Que en cuanto a los gastos por servicios de energía eléctrica y agua de la otra vivienda localizada en Paracas, la recurrente proporcionó un Registro de Huéspedes (folios 18370 a 18385) a fin de sustentar la causalidad de los mencionados gastos, no obstante, en este documento solo se puede advertir el registro temporal de las personas que ocuparon el mencionado inmueble con la indicación, entre otros motivos, trabajo o inducción, sin haber proporcionado documentación alguna que sustente esta condición, ni que el alojamiento realizado a estas personas se encontrase relacionada con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente.

Que, en ese sentido, al no haber acreditado la recurrente el cumplimiento del principio de causalidad de los gastos por servicios de energía eléctrica y agua de las mencionadas viviendas asignadas a sus trabajadores como a terceros, estos gastos no resultan deducibles, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que en la apelada (folio 41770) la Administración efectuó el análisis del informe elaborado por sobre el cumplimiento del principio de causalidad de los mencionados gastos (folios 41529 a 41538), así como una hoja resumen de la relación de personas alojadas temporalmente en la casa de Paracas, elaborada a partir de la información contenida en el "Registro de Huéspedes" presentado durante el procedimiento de fiscalización, según lo afirmado por la propia recurrente (folios 41519 a 41528 y 41558), conforme a ley, siendo importante precisar que ellos no desvirtúan en forma alguna el reparo efectuado, habida cuenta que el primero solo contendría un simple alegato de parte y, el otro, tal como afirmó la recurrente, fue generado con el fin de resumir la información relacionada con las personas que ocuparon el predio de vivistas en Paracas en base al documento presentado en fiscalización, en ese sentido, carece de sustento lo afirmado por la recurrente en el sentido que en la apelada se calificó a estos documentos como prueba nueva.

Que es oportuno señalar que como lo afirmó la Administración, ni lo alegado por la recurrente a través del profesional que contrato para ello, ni la información contenida en el otro documento acreditó que se cumpliera con el principio de la causalidad en los gastos asumidos de energía eléctrica y agua por la recurrente, más aún si se tiene en cuenta que los documentos sobre la base de los cuales se elaboraron los documentos aportados en el escrito de reclamación no cumplieron con dicho fin.

Que si bien la recurrente invoca la sentencia emitida por la Corte Suprema del Poder Judicial recaída en el Expediente de Casación Nº 1524-2004-Lambayeque, no resulta atendible, por cuanto, de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo Nº 013-2008-JUS, modificado por Decreto Legislativo Nº 1067, solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contenciosos administrativos que tramiten y no para los órganos administrativos, tal como se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 07965-4-2014, Nº 05030-10-2015 y Nº 02569-11-2015, entre otras, por lo que carece de relevancia establecer si dicha sentencia se encuentra referida a una situación similar a la de autos.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

**Retenciones del Impuesto a la Renta Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009**

### ***Valor de mercado de remuneraciones de trabajadores***

Que en los Anexos Nº 1 de los citados valores (folios 27710, 27712 y 27713) se tiene que la Administración reparó las retenciones del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos de diciembre



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de 2007, 2008 y 2009, respecto del exceso del valor de mercado de la remuneración del presidente ejecutivo

Que el artículo 24-B de la referida ley, aplicable al caso de autos, indica que para los efectos de la aplicación del impuesto, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades en especie se computarán por el valor de mercado que corresponda atribuir a los bienes a la fecha de su distribución. Las personas jurídicas que perciban dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades de otras personas jurídicas, no las computarán para la determinación de su renta imponible. Los dividendos y otras formas de distribución de utilidades estarán sujetos a las retenciones previstas en los artículos 73-A y 76, en los casos y forma que en los aludidos artículos se determina.

Que, según el artículo 73-A de la misma ley, modificado por Ley N° 30296, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 de la ley que acuerden la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrán de las mismas el Impuesto a la Renta correspondiente, excepto cuando la distribución se efectúe a favor de personas jurídicas domiciliadas; dicha retención se efectuará aplicando las tasas establecidas en el último párrafo del artículo 52-A de la anotada ley.

Que, por otro lado, el tercer párrafo del numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que todo exceso con relación valor de mercado de las remuneraciones de los sujetos señalados en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la aludida ley, será considerado como dividendo, con las siguientes consecuencias: a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador, b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría, c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta, d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente, e) En todos los casos, el impuesto que corresponda por concepto de dividendos será abonado dentro del plazo de vencimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al mes de diciembre, de la siguiente manera: (i) Tratándose de los supuestos del inciso n), a través de la retención que efectuará el pagador de la renta. En caso la renta a pagar resulte insuficiente, la parte del Impuesto no cubierta por la retención será pagada directamente por el contribuyente y (ii) Tratándose de los supuestos del inciso ñ), el contribuyente pagará directamente el Impuesto.

Que, en el presente caso, se advierte que la Administración como consecuencia del reparo al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 referido al exceso de valor de mercado de las remuneraciones del presidente ejecutivo que fue mantenido en la presente instancia, emitió los valores impugnados en dicho extremo (folios 27710, 27712 y 27713), dado que determinó que la diferencia del exceso de valor de mercado de las remuneraciones del mencionado presidente ejecutivo, generó dividendos, de acuerdo a los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, respectivamente, lo que se encuentra arreglado a lo dispuesto en el tercer párrafo del numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes glosado.

Que, en tal sentido, al encontrarse acreditada la mencionada distribución de dividendos, correspondía que la recurrente efectuara la retención correspondiente, de acuerdo con el numeral 3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el mencionado reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

**– Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de setiembre de 2007, abril, mayo de 2008, enero, febrero, abril, junio, octubre a diciembre de 2009**

<sup>23</sup> La Administración reparó las retenciones del Impuesto a la Renta por distribución de dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009 como consecuencia del reparo al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 referidos al valor de mercado de remuneraciones de diversos trabajadores, no obstante, la recurrente solo reclamó el extremo relacionado con las retenciones del exceso del valor de mercado de la remuneración del presidente ejecutivo (folio 41254); extremo que fue declarado infundado por la apelada, el que a su vez al ser apelado es materia de análisis en esta instancia.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que en los Anexos N° 1 de las Resoluciones de Determinación N°

(folios 27709 y 27716) se aprecia que fueron giradas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente a setiembre de 2007, abril, junio, octubre a diciembre de 2009, sustentándose en que los reparos por: i) Gastos adicionados por el contribuyente en el ejercicio 2007, ii) Gratificaciones extraordinarias otorgadas a

"sin sustento" en el ejercicio 2009 y iii) Donaciones en el ejercicio 2009, constituían disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resultaba procedente la aplicación de la referida tasa adicional, no obstante, respecto de ellos la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlo y al encontrarse arreglado a ley, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que, por otro lado, cabe señalar que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto de este impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, agregándose que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se encuentra regulada en el artículo 55 de dicha ley.

Que el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicándose la tasa del 30% sobre su renta neta, y el segundo párrafo, modificado por Decreto Legislativo N° 979, que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una Tasa Adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A.

Que, por su parte, el artículo 13-B del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6 del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario", aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica y, que reúnen la misma calificación, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos entre otros, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 05525-4-2008, la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, además, dicha tasa adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hubieran sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados "dividendos presuntos".

Que, asimismo, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en diversa jurisprudencia, tales como las Resoluciones N° 12208-1-2016 y N° 02884-4-2019, entre otras, la Administración se encuentra facultada para aplicar la referida tasa adicional sobre aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente y/o gastos sin sustento documental y/o gastos ajenos al giro del negocio (por no cumplir con el principio de causalidad), al calificar como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

<sup>24</sup> En el Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° (folio 27716), girada por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de noviembre de 2009 adicionalmente al reparo por gratificaciones extraordinarias otorgadas a "sin sustento", la Administración también consideró como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario al reparo por incentivos por retiro de personal, respecto del cual se procederá a realizar un análisis posterior, al haber formulado argumentos la recurrente al respecto.



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09235-13-2024**

Que en los Anexos Nº 1 de las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 27716 y 27721) se

aprecia que fueron giradas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta correspondiente a abril y mayo de 2008, enero, febrero y noviembre de 2009, sustentándose en que los reparos por: i) Gratificaciones extraordinarias otorgadas a

y ii) Incentivos por retiro de personal otorgados a

constituían disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resultaba procedente la aplicación de la referida tasa adicional.

Que los mencionados reparos han sido mantenidos en esta instancia y, en consecuencia, al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas legales antes glosadas, resultaba procedente la aplicación de la referida Tasa Adicional, por lo que dichos valores en los mencionados extremos se encuentran arreglados a ley, y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que no resultan aplicables las resoluciones invocadas por la recurrente dado que al haberse mantenido los mencionados reparos, no se acredita el destino de los gastos respectivos, lo que representa una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

**– Pagos a Cuenta del Impuesto a la**

### **Renta de enero de 2007 a diciembre de 2009**

Que el numeral 2 del artículo 109 del del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, dispone que son nulos los actos de la Administración Tributaria dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de conformidad con el artículo 103 del mencionado código, los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129 del anotado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 1263, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente; caso contrario, será de aplicación lo dispuesto por el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del aludido código, modificado por el Decreto Legislativo Nº 1421, establece que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los Administrados, agrega dicho artículo que cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que, por su parte, el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo Nº 004-2019-JUS<sup>25</sup>, dispone en el numeral 1.2 del artículo IV de su Título Preliminar, que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que el numeral 4 del artículo 3 de la citada ley, prevé que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que, a su turno, los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6 de la misma ley, disponen que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a las anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas

<sup>25</sup> La Administración solo ha considerado como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario al incentivo por retiro otorgado a (folio 26870).

<sup>26</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 10436-3-2010 y Nº 05682-2-2009, que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos o sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Que previamente al análisis de la determinación contenida en los mencionados valores, cabe indicar que en los Anexos Nº 1 de las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 27718 y 27720) se aprecia que fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a octubre de 2008, febrero de 2009, mayo y junio de 2009, sustentándose en la modificación de los coeficientes de dichas obligaciones tributarias y períodos, así como los reparos por Ingresos de la Clase 7 de estas obligaciones y períodos, por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas de mayo de 2009 y por notas de crédito relacionadas con las ventas de abril a agosto de 2008, febrero, mayo y junio de 2009.

Que, en la apelada se señaló que la recurrente no cuestionó los reparos por Ingresos de la Clase 7, por lo que no emitió pronunciamiento al respecto, así como mantuvo los reparos por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas y por notas de crédito relacionadas con las ventas y dado que modificó la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, que sustentaban la modificación de los mencionados coeficientes de dichas obligaciones tributarias, procedió a reliquidar estas obligaciones contenidas en los indicados valores, como se detalla en los Anexos Nº 02 y Nº 06 al Informe Nº

(folios 41738 y 41742), que sustenta la apelada, observándose que luego de realizar la reliquidación, al considerar los pagos realizados por estas obligaciones al vencimiento de las mismas, determinó que no existía omisiones por estas y, en base a ello, procedió a dejar sin efecto los mencionados valores, a pesar que ninguno de los reparos impugnados ni la modificación de los coeficientes habían sido levantados, en tal sentido, se aprecia que la apelada es incongruente en el análisis y conclusión a que arribó en dicho extremo, infringiendo lo dispuesto por los artículos 3 y 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y los artículos 103 y 129 del Código Tributario, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en tal extremo, no obstante, al contarse con los elementos suficientes para emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia vinculada a los referidos reparos, tal y como prevé el artículo 150 del Código Tributario, se procede a realizarlo.

Que, habida cuenta que la recurrente no ha cuestionado el reparo por ingresos de la Clase 7 correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a octubre de 2008, febrero de 2009, mayo y junio de 2009, no se emitirá pronunciamiento sobre él.

Que, adicionalmente, cabe indicar que en los Anexos Nº 1 de las Resoluciones de Determinación Nº

se aprecia que fueron giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, enero a marzo, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril y julio a diciembre de 2009, sustentándose en la modificación de los coeficientes de dichas obligaciones de enero a junio de 2007 (folio 27298), enero a marzo, noviembre y diciembre de 2008 (folio 27286), enero, marzo y abril de 2009 (folio 27294), así como los reparos por Ingresos de la Clase 7 de estas obligaciones y períodos<sup>27</sup>, por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas de enero y junio de 2007 y diciembre de 2009, y por notas de crédito relacionadas con las ventas de enero, febrero y diciembre de 2007, enero, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril y julio a diciembre de 2009 (folios 27285, 27287 y 27289).

Que el coeficiente empleado para calcular los pagos a cuenta de enero y febrero de 2007 fue establecido sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2005, contenida en la Resolución

<sup>27</sup> El reparo por Ingresos de la Clase 7 no fue impugnado en la reclamación parcial formulada por la recurrente (folios 41203 a 41205), por lo que en la apelada no se emitió pronunciamiento sobre este, al no formar parte del procedimiento contencioso tributario, en ese sentido, tampoco será materia de análisis en esta instancia.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

de Determinación Nº la cual fue mantenida por este Tribunal en la Resolución Nº 05097-2-2021, por lo que la modificación del mencionado coeficiente se encuentra arreglada a ley, en ese sentido, corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que el coeficiente empleado para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero y febrero de 2008 fue establecido sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, contenida en la Resolución de Determinación Nº la que si bien fue declarada nula mediante la Resolución Nº 09051-8-2019, la Administración, en ejercicio de su facultad de fiscalización, continuó con el procedimiento de fiscalización que le dio origen, emitiendo posteriormente la Resolución de Determinación Nº que concluyó el procedimiento de fiscalización del mencionado tributo y periodo, por lo que corresponde que este acto sustente la modificación del coeficiente de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero y febrero de 2008.

Que, no obstante, resulta importante preciar que contra la Resolución de Determinación Nº la recurrente formuló recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución Nº de 14 de junio de 2023, contra la cual se interpuso recurso de apelación, que fue resuelto por este Tribunal mediante la Resolución Nº 08884-8-2024 de 25 de setiembre de 2024, que revocó la Resolución Nº y dispuso levantar en dicha determinación los reparos por: (i) Gastos por incentivos de retiro de personal que no cumplen el principio de causalidad, (ii) Gastos por gratificaciones otorgadas a que no cumplen con el principio de causalidad y (iii) Gastos relacionados a que no cumplen con el principio de causalidad que afectó dicha determinación, manteniendo todos los demás reparos cuestionados: (i) Presunción de intereses por cobrar a accionistas, socios y personal y (ii) Gastos relacionados a que no cumplen con el principio de causalidad, en ese sentido, habida cuenta que este Tribunal dispuso levantar unos reparos y mantener otros en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, procede que se excluya del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero y febrero de 2008, las sumas que se sustentan en el coeficiente calculado por la Administración que exceda las sumas que se calculen según el pronunciamiento de esta instancia y se mantenga la apelada, en este extremo, en lo demás que contiene.

Que los coeficientes empleados para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo, noviembre y diciembre de 2008 y enero, marzo y abril de 2009 fueron establecidos sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº modificadas por la apelada, siendo que al haberse levantado un reparo que afecta dicha determinación, manteniendo los demás reparos cuestionados, procede que se excluya del cálculo de las mencionadas obligaciones tributarias las sumas que se calculen según el pronunciamiento de esta instancia y se mantenga la apelada, en este extremo, en los demás que contiene.

Que los coeficientes empleados para calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a octubre de 2008, febrero, mayo y junio de 2009 también fueron establecidos sobre la base de las Resoluciones de Determinación Nº siendo que al haber levantado parcialmente la apelada el reparo por adiciones de vacaciones no pagadas en el ejercicio en que se provisionaron (ejercicios 2008 y 2009), así como levantó el reparo por participación de los trabajadores en las utilidades, y, en esta instancia, se levantó el reparo por depreciación por diferencia de cambio no registrada (ejercicio 2008 y 2009), corresponde declarar fundada en parte la reclamación, manteniendo los demás reparos cuestionados, en ese sentido, procede que se excluya del cálculo de las mencionadas obligaciones tributarias las sumas que se calculen según estos pronunciamientos y se mantengan los valores, en este extremo, en los demás que contiene.

Que en lo referente a los reparos por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y junio de 2007 y diciembre de 2009 y por notas de crédito relacionadas con las ventas correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y diciembre de 2007, enero, noviembre y diciembre de 2008, enero, marzo, abril y julio a diciembre de 2009, estos reparos han sido mantenidos en esta instancia, observándose que los periodos en los que la recurrente reconoció estos conceptos no eran los correctos, procediendo la Administración a



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

reconocerlos según el criterio del devengado, lo que se encontraba arreglado a ley, en ese sentido, corresponde mantener los mencionados reparos y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a los reparos por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas correspondiente a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de mayo de 2009 y por notas de crédito relacionadas con las ventas de abril a agosto de 2008, febrero, mayo y junio de 2009, estos reparos han sido mantenidos en esta instancia, observándose que los periodos en los que la recurrente reconoció estos conceptos no eran los correctos, procediendo la Administración a reconocerlos según el criterio del devengado, lo que se encontraba arreglado a ley, en ese sentido, corresponde declarar infundada la reclamación en este extremo.

Que en relación con el cuestionamiento de la recurrente en el sentido que al encontrarse en discusión en sede administrativa la determinación del Impuesto a la Renta que sustentan el cálculo de los coeficientes aplicados por la Administración a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, correspondía que se suspenda el pronunciamiento de la Administración, se debe indicar que en atención a los artículos 9, 16 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley de Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, los actos administrativos emitidos por la Administración gozan de presunción de legalidad y exigibilidad frente a sus destinatarios, autorizando su ejecución por la autoridad administrativa, salvo que medie una orden de suspensión dispuesta por autoridad administrativa o jurisdiccional o algún otro supuesto previsto por la Ley del Procedimiento Administrativo General y son eficaces a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos, es decir que estos surten efectos con independencia que hayan sido o no impugnados.

Que, en ese sentido, cuando el numeral 226.1 del artículo 226 de la misma norma señala que la interposición de cualquier recurso, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado, hace referencia a la imposibilidad de ejecutarlo forzosamente, pero no a la pérdida de sus efectos jurídicos, los cuales se mantienen aun cuando hayan sido impugnados.

Que en relación a lo sostenido por la recurrente en el sentido que conforme al precedente vinculante establecido en la sentencia de casación emitida en el Expediente N° los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no corresponden a la obligación tributaria, sino a obligación legal distinta, no calificando como un tributo sino a un empréstito forzoso, por lo que no corresponde se apliquen intereses en caso como el de autos, cabe señalar 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 y después de la modificatoria dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1120, establecía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les correspondía por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían de acuerdo a los sistemas regulados en los incisos a) y b) del citado artículo.

Que, asimismo, el artículo 81 de la referida ley señala que la determinación y pago a cuenta mensual tiene carácter de declaración jurada.

Que este Tribunal en diversa jurisprudencia, tal como las Resoluciones N° 02600-5-2003 y N° 796-2-2001, ha señalado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta son anticipos que constituyen una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva que se devenga al final del periodo.

Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que esta constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del periodo.

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04435-4-2003, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario -la Administración- el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, el cual es en este caso el Impuesto a la Renta, establecida por la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

ley que regula -artículo 85, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos, como es, el ingreso neto de tercera categoría del mes.

Que respecto a la inaplicación de intereses moratorios como resultado de una reliquidación de los pagos a cuenta motivada en una modificación sobrevenida de los coeficientes declarados y las sentencias y resoluciones alegadas al respecto, así como sobre los demás argumentos planteados en torno a este tema; cabe señalar que la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*.

Que, sin perjuicio de ello, cabe señalar que con posterioridad a la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, se ha emitido la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la que se estableció como precedente vinculante para los órganos jurisdiccionales que: *"Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad"*<sup>28</sup>, criterio que coincide con el pronunciamiento emitido en la presente resolución.

## **Resoluciones de Determinación N°**

### **Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008**

Que en los Anexos N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° (folios 27717 y 27719) se aprecia que fueron giradas por las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008, amparándose en el punto 17 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N°

Que según el inciso f) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1120, el impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el país se determinaba aplicando, en caso de asistencia técnica, una tasa del quince por ciento (15%); agregando que el usuario local deberá obtener y presentar a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT una declaración jurada expedida por la empresa no domiciliada en la que esta declare que prestará la asistencia técnica y registrará los ingresos que ella genere y un informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certifique que la asistencia técnica ha sido prestada efectivamente.

Que conforme con el inciso c) del artículo 71 de la precitada ley, que son agentes de retención las personas o entidades que paguen o acrediten rentas de cualquier naturaleza a beneficiarios no domiciliados.

Que el primer párrafo del artículo 76 de la referida ley, vigente al caso de autos, disponía que las personas o entidades que paguen o acrediten a beneficiarios no domiciliados rentas de fuente peruana de cualquier naturaleza, deberán retener y abonar al fisco con carácter definitivo dentro de los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual, los impuestos a que se refieren los artículos 54 y 56 de la ley, según sea el caso.

Que agrega el inciso d) del aludido artículo 76, que, para los efectos de la retención, se consideran rentas netas, sin admitir prueba en contrario, la totalidad de los importes pagados o acreditados correspondientes a otras rentas de tercera categoría.

Que, por su parte, el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, se

<sup>28</sup> La sentencia destacó que el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, comprendió únicamente las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria, no habiéndose pronunciado directamente sobre el extremo referido a si corresponde o no la aplicación de intereses y sanciones por las modificaciones que afectan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

entiende por asistencia técnica a todo servicio independiente, sea suministrado desde el exterior o en el país, por el cual el prestador se compromete a utilizar sus habilidades, mediante la aplicación de ciertos procedimientos, artes o técnicas, con el objeto de proporcionar conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario; así como el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados a que se refiere el párrafo anterior.

Que el mencionado inciso del indicado artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta neta por concepto de asistencia técnica, de conformidad con lo establecido por el inciso d) del artículo 76 de la Ley, no incluye los gastos incurridos por el contratante no domiciliado por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país.

Que mediante la Resolución N° 07645-4-2005, precedente de observancia obligatoria, se señaló que las retribuciones que pueden otorgarse por la prestación de servicios de no domiciliados en el territorio peruano pueden ser en efectivo o especie, considerándose dentro de este último a las sumas vinculadas con desembolsos por pasajes, alojamiento y viáticos.

Que, asimismo, en dicha resolución se estableció que el hecho que el contratista domiciliado asuma el pago de los gastos por pasajes, alojamiento y viáticos que son de carácter personal de los sujetos no domiciliados y que estos no los hayan reembolsado, representan una ventaja o beneficio patrimonial que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados.

Que, posteriormente, mediante Resolución N° 00162-1-2008, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de enero de 2008 con carácter de precedente de observancia obligatoria, se reconsideró el criterio contenido en la Resolución N° 07645-4-2005, concluyéndose en el mismo sentido que esta última, esto es, que *"el hecho que el contratista domiciliado efectúe el pago de los gastos por concepto de pasajes, alojamiento y viáticos de los sujetos no domiciliados y que éstos no los hayan reembolsado, representa una ventaja o beneficio patrimonial de estos últimos que debe afectarse con el Impuesto a la Renta al formar parte de la contraprestación por los servicios prestados"*.

Que en el punto 17 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 26701 a 26703) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales no efectuó la retención del Impuesto a la Renta por los "Gastos relacionados con los servicios prestados por no domiciliados" detallados en el anexo al punto 17 (folios 25577 y 25578), correspondientes los reembolsos por gastos incurridos por el proveedor no domiciliado, los que formaban parte de la base sobre la cual se efectuaba la retención del Impuesto a la Renta.

Que, en respuesta, mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19272 a 19276), la recurrente señaló que, en cuanto a lo afirmado por la Administración, que el reembolso de los gastos incurridos por el proveedor no domiciliado formaba parte de la base imponible de las retenciones del Impuesto a la Renta y los mencionados gastos correspondían a servicios prestados por no domiciliados que calificaban como servicios de asistencia técnica para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que la empresa indebidamente efectuó la retención del 30% sobre el importe de la retribución por dichos servicios (excluyendo de la retención al mencionado reembolso de gastos), al tratarse de servicios de ingeniería, en ese sentido, dado que de acuerdo con lo previsto en el artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta las rentas netas por asistencia técnica no incluyen los gastos asumidos por el contratante domiciliado por pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país, al tratarse de estos conceptos los mencionados reembolsos de gastos, no correspondía que formasen parte de la retención.

Que en el punto 17 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 25501 a 25504), la Administración señaló que la exclusión de los gastos asumidos por el contratante domiciliado por pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país a en la determinación de la renta neta por asistencia técnica, prevista en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no exonera de la retención que debe efectuarse a los mencionados gastos, por lo que les corresponde la tasa de retención del 30%.

Que, asimismo, añadió respecto a lo afirmado por la recurrente en el sentido que los servicios por asistencia técnica le correspondía la aplicación de la tasa del 15%, que la recurrente no obtuvo ni



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

presentó la declaración jurada de la empresa no domiciliada prestadora del servicio en la que ésta declarase que prestaría la asistencia técnica y registraría los ingresos que ella genere (antes de la prestación de los servicios), ni el informe de una firma de auditores de prestigio internacional en el que se certificase que la asistencia técnica había sido prestada efectivamente, por lo que no le corresponde la aplicación de la tasa del 15% prevista para los servicios de asistencia técnica, sino del 30%.

Que, en cuanto a los "Gastos relacionados con los servicios prestados por no domiciliados" la recurrente cuestiona que estos no hayan sido materia de retención por Impuesto a la Renta de No Domiciliados, no encontrándose en discusión la naturaleza de estos conceptos, que representarían los gastos por pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país asumidos por el domiciliado a fin de prestar los servicios por parte de los no domiciliados, ni que los mencionados servicios constituyeran servicios de asistencia técnica (servicios de ingeniería).

Que, al respecto, corresponde indicar que los desembolsos asumidos por la recurrente por pasajes, hospedaje y viáticos para la realización de los servicios considerados por ambas partes como asistencia técnica a cargo de los proveedores no domiciliados, esto es los "Gastos relacionados con los servicios prestados por no domiciliados" materia de reparo, constituyen renta gravada para tales sujetos, al corresponder a un mayor beneficio para estos, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución Nº 00162-1-2008, en ese sentido deben incluirse en la base imponible del Impuesto a la Renta de No Domiciliados.

Que, en efecto, de acuerdo con lo previsto en el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no constituyen asistencia técnica los gastos por concepto de pasajes fuera y dentro del país y de viáticos en el país incurridos por el contratante no domiciliado, no obstante fuesen asumidos por el sujeto domiciliado, por lo que estos gastos se encuentran comprendidos dentro de los servicios que constituyen otras rentas previstos en el inciso h) del artículo 56 de la mencionada ley, que prescribe la aplicación de una tasa del 30%, en ese sentido, lo afirmado por la recurrente respecto a que de acuerdo con el citado inciso c) del artículo 4-A del reglamento de la referida ley, se le excluye de imposición a dicha forma de retribución, carece de sustento.

Que, en ese sentido, los aludidos gastos materia de reparo estaban afectos a la retención del Impuesto a la Renta de No Domiciliados con una tasa del 30%, de acuerdo con lo previsto en el inciso h) del artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que respecto a la naturaleza de los servicios respecto de los cuales se efectuaron los gastos materia de reparo, la Administración no ha cuestionado que se tratasen de asistencia técnica, sino que, por el contrario, validando ello, afirma que la exclusión que realiza el inciso c) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta respecto a los gastos que son materia de reparo en el presente caso, no implica que se encuentren exonerados, sino que representan que no son considerados como asistencia técnica para efectos de la retención del Impuesto a la Renta.

Que, asimismo, tampoco representa materia de reparo la tasa con la cual la recurrente efectuó las retenciones respecto a estos servicios de asistencia técnica, en tanto se realizaron con una tasa del 30%, debiendo tenerse en cuenta respecto a la afirmación de la recurrente en el sentido que ello representaría un error debido a que le correspondía una tasa del 15%, que tal como aceptó la propia recurrente no cumplió con los requisitos previstos en el artículo 56 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, no contaba con la declaración jurada y su presentación, ni con el informe mencionado, a fin de sustentar la aplicación de la tasa del 15%, siendo que la presentación de tales documentos tienen carácter constitutivo y son requisitos indispensables para aplicar la tasa del 15%, en este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones Nº 08470-2-2018 y Nº 01558-2-2020.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

**enero de 2007 a diciembre de 2009<sup>29</sup>**

**– Impuesto General a las Ventas de**

<sup>29</sup> Adicionalmente a los reparos que se analizarán a continuación, por el mencionado tributo y periodos, se efectuaron reparos al débito fiscal por: i) Diferencias entre la base imponible y el Registro de Ventas, ii) Diferencias con las cuentas



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

## **Notas de Crédito relacionadas con ventas**

Que en los Anexos Nº 2 de los citados valores (folios 27684, 27687 y 27695) se tiene que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por notas de crédito relacionadas con ventas.

Que el inciso a) del artículo 26 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Legislativo Nº 821, establecía que del monto del impuesto bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el periodo que corresponda, se deducirá el monto del impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto del impuesto hubiere otorgado con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la operación que los origina. A efectos de la deducción, se presume sin admitir prueba en contrario que los descuentos operan en proporción a la base imponible que conste en el respectivo comprobante de pago emitido.

Que, por su parte, el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 029-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 136-96-EF, indica que los ajustes a que se refieren los artículos 26 y 27 de la ley, se efectuarán en el mes en que se produzcan las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales.

Que, según el artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, las notas de crédito que se emitían por concepto de descuentos debían contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se expedían y sólo podían ser emitidas al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad.

Que el numeral 5 del artículo 11 del referido reglamento, establecía como obligación que la segunda copia de las notas de crédito debía entregarse junto con el original al adquirente o usuario.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 14687-3-2011 y Nº 6029-3-2014 que las notas de crédito constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y que da lugar a la devolución de parte del precio de los bienes vendidos o a su no pago en caso de no haberse cancelado el precio total, las que deben ser emitidas para revertir las operaciones consignadas en facturas entregadas a los clientes y registradas por estos últimos, quienes a su vez deben registrar las referidas notas de crédito.

Que, asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06498-1-2011 ha señalado que las notas de crédito sólo pueden ser emitidas para modificar comprobantes de pago emitidos con anterioridad, por lo que no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada una operación anterior, de allí que se requiera la referencia a la operación que modifica, así como su recepción y registro por parte del adquirente (cliente).

Que conforme con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 04476-2-2010, a efecto de sustentar la emisión de una nota de crédito debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente) para modificar la factura respectiva, toda vez que de acuerdo con las normas que regulan la emisión y archivo de aquéllas, éstas deben ser entregadas al adquirente a fin de anular la venta previamente facturada y que para tal efecto debe dejarse constancia del nombre y apellido de la persona que las recibió, el número de su documento de identidad, fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que, tal como se señala en las Resoluciones Nº 04052-3-2009 y 08975-3-2009, el registro contable de las operaciones efectuadas con terceros debe estar sustentado por un documento o comprobante y los libros y registros contables deben ser llevados siguiendo procedimientos que confieran a la contabilidad un grado suficiente de autenticidad y permita el control de su veracidad.

Que en el punto 9 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folios 26712 a 26716), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el motivo por el cual emitió notas de crédito con

---

de ingresos y iii) Ingresos registrados en la Cuenta - No gravados con el Impuesto General a las Ventas, así como el crédito fiscal por: i) Diferencias entre las declaraciones y el Registro de Compras, ii) "Punto 13.2 del Requerimiento Nº iii) "Punto 18.1 mes posterior a la fecha de pago", iv) "Punto 18.2 - 05 días hábiles del mes siguiente", v) "Punto 18.3 - No se realizó detracción" y vi) "Punto 19 - 05 días hábiles del mes siguiente" no habiendo sido reclamados por la recurrente, la apelada no emitió pronunciamiento por estos.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

fecha del último día del mes en que se efectuaron las ventas por descuentos, cuando emitía y entregaba estos documentos recién a partir del mes siguiente de la mencionada fecha.

Que, en respuesta, mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19290 a 19292) la recurrente señaló que la Ley del Impuesto General a las Ventas no establece un plazo para registrar y ajustar el impuesto bruto, limitándose a señalar que este debe sustentarse con notas de crédito emitidas conforme con las disposiciones de la materia, asimismo, agregó que los descuentos por volumen de ventas se calculan por mes terminado, afectando al mes evaluado, o mes en el que se realizaron las ventas que los generan, en ese sentido, emite las notas de crédito por este periodo aun cuando por razones operativas el día de emisión sea los primeros días del mes siguiente, asimismo, no resulta válido que se le exija calcular el descuento en una fecha anterior al cierre de cada mes para hacer coincidir el mes de emisión con el de recepción de las mismas, dado que ello va contra su Política de Descuentos.

Que en el punto 9 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 25532 a 255334) la Administración señaló que la oportunidad en que debe efectuarse el ajuste es el mes en que se producen las rectificaciones, devoluciones o anulaciones de las operaciones originales, de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por lo que carece de sustento que el ajuste deba realizarse en el mes de las ventas, en ese sentido, los descuentos otorgados por motivos contenidos en su Política de Descuentos se consideran realizados en el mes en que los clientes toman conocimiento que tienen un crédito a favor, lo cual se acredita con la recepción de las notas de crédito, por lo que el ajuste debe realizarse en dicho mes.

Que en autos se aprecia que la recurrente anotó en su Registro de Ventas las notas de crédito observadas en el periodo en que fueron emitidas (folios 26335 a 26416), lo que no correspondía, dado que conforme con lo establecido en las resoluciones antes citadas, estos documentos constituyen un medio para confirmar que efectivamente se está ante una operación de venta que ha sido modificada y no se trata de una operación autónoma, sino que está subordinada a una operación anterior, por lo que para modificar la factura respectiva debe acreditarse su entrega al adquirente (cliente).

Que, en tal sentido, correspondía que la recurrente anotara las notas de crédito observadas en la fecha de recepción del adquirente (folios 26417 a 26507), como en efecto consideró la Administración, lo cual permite acreditar la modificación de la factura correspondiente, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## *Diferimiento de ventas*

Que en el Anexo N° 2 de los citados valores (folios 27684, 27687 y 27695) se tiene que la Administración reparó el débito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por diferimiento de ventas.

Que conforme al inciso a) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, el Impuesto General a las Ventas grava la venta en el país de bienes muebles.

Que el inciso a) del artículo 4 de la precitada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 950, dispone que en la venta de bienes, la obligación tributaria se origina en la fecha en que se emite el comprobante de pago de acuerdo con lo que establezca el reglamento o en la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Que, de otro lado, el numeral 3 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF, aplicable al caso de autos, señala que en la venta de bienes muebles, los pagos recibidos anticipadamente a la entrega del bien o puesta a disposición del mismo dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por el monto percibido.

Que en el punto 11 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 26708 a 26711) la Administración comunicó a la recurrente que al verificar los pagos de los comprobantes de pago emitidos por venta de bienes, en el reporte de "aplicación de clientes incluyendo comprobantes de percepción", existían pagos totales y parciales realizados en fechas anteriores a la emisión de las facturas de ventas respectivas.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que anotó que conforme con el artículo 4 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y el artículo 3 de su reglamento, la obligación tributaria en el caso de venta de bienes, entre otros momentos, nace con el pago anticipado total o parcial y este último caso hasta por el importe del mismo, por lo que requirió sustentar el motivo por el cual difirió ventas para efectos del citado impuesto, considerando que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre con el pago anticipado total o parcial, según el detalle de los Anexos "A" y "B" (folios 25590 a 26333).

Que, en respuesta, con escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19288 a 19290), la recurrente señaló que si bien su empresa recibe depósitos de clientes antes que se entreguen los bienes, este hecho no determina que exista una compraventa previa al depósito, dado que es recién con el ingreso del pedido del cliente, formulado vía telefónica, por fax o personalmente, que su empresa toma conocimiento de los bienes que su cliente desea adquirir y, en cualquiera caso, su pedido queda registrado en sus sistemas.

Que agregó que la razón por la cual sus clientes realizan depósitos suelen ser diversas, tales como mantener una cuenta corriente con la empresa que le permita ir haciendo pedidos a lo largo del tiempo, lo que se evidencia con el movimiento de los saldos de los clientes, en el que un depósito se aplica a una factura y por un periodo específico, pero el saldo remanente se aplica al siguiente pedido en un mes posterior, por lo que no es correcto gravar un monto (saldo remanente) que a la fecha del depósito no puede asociarse con ningún pedido del cliente, resultando imposible emitir una factura por los saldos no aplicados, al no poder consignarse el bien vendido, como lo exige el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que indicó que los importes diferidos observados corresponden en su gran mayoría a saldos pendientes de aplicación de los clientes, los que se aplican meses después cuando existe un nuevo pedido de estos.

Que en el punto 11 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 25515 a 25531) la Administración señaló que la recurrente no niega que existieron pagos anticipados a la emisión del comprobante de pago, sino que basa su sustento en que el momento en que recibe los pagos anticipados de sus clientes no existe venta conforme con la legislación civil, asimismo, tampoco señala con precisión respecto de cada operación observada el motivo por el cual sus clientes han realizado los depósitos aun cuando no se habría pactado la compraventa y se limita a especular de lo que podría haber ocurrido, llegando a afirmar que el monto depositado puede o no coincidir con el precio final, de igual modo, indicó que de los Manuales de Funcionamiento de la recurrente en la comercialización de los productos se realizan los siguientes tipos de ventas: Ventas provincia, Ventas de acero dimensionado – Acedim y Ventas a mineras y constructoras en las que la empresa recibe órdenes de compra, cotizaciones, órdenes anuales, en ese sentido no solo las notas de pedido, como señala la recurrente, son remitidas por sus clientes luego de la negociación previa, resultando todos estos documentos probatorios de las operaciones de compraventa, adicionalmente, las operaciones también se concretan mediante llamadas telefónicas, mails, fax, medios que han sido mencionados por la propia recurrente.

Que agregó que en los cruces de información realizados con sus clientes

se observó que las operaciones se concretan con el envío de órdenes de compra vía fax, mail, y las coordinaciones se realizan mediante llamadas telefónicas, no hacen referencia a notas de pedido u otro documento similar, lo que supone que sus clientes no conocen de su existencia, por lo que es un documento interno de la empresa, que sirve de control del despacho de ventas, en ese sentido, estos clientes realizan pagos mediante depósitos en sus cuentas bancarias en calidad de anticipos, habiendo señalado que las compras se realizaban por radio, teléfono o fax, asimismo que efectuaban los depósitos antes que se despache el material comprado, emitiendo el comprobante de pago con posterioridad al anticipo efectuado.

Que señaló que los clientes antes de realizar el depósito necesariamente debían contar con información relacionada con el precio unitario y la disponibilidad del stock, por lo que el depósito era la confirmación por parte del cliente que aceptaba los términos ofrecidos por la recurrente, existiendo por ello una



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

operación de compraventa al contar con el consentimiento de ambas partes, cosa y precio, siendo que el hecho que la recurrente cuente con un pedido (documento físico) posterior a la fecha del depósito no significa que recién en ese momento exista un acuerdo entre las partes, sino la formalización del mismo, siendo que los comprobantes de pago deben ser emitidos en el momento señalado en el Reglamento de Comprobantes de Pago y no solo para efectos de control de almacén como lo hizo la recurrente, en ese sentido, mantuvo el reparo formulado por diferimiento de ventas.

Que, en el presente caso, las partes coinciden respecto al hecho que la recurrente recibió de sus clientes depósitos efectuados a su cuenta en los meses de enero de 2007 a noviembre de 2009, por los importes detallados en los Anexos "A" y "B" del Requerimiento N° (folios 25590 a 26333), existiendo también coincidencia entre las partes que estos depósitos tuvieron como objeto la adquisición de bienes que comercializa la recurrente<sup>30</sup>, siendo materia de controversia determinar si con estos pagos nació la obligación tributaria por la venta de bienes muebles gravada con el Impuesto General a las Ventas, como sostiene la Administración.

Que conforme se aprecia en el Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 27343) la recurrente tiene por actividad económica la fabricación de productos de hierro y acero.

Que, a fin de levantar el reparo de la Administración, la recurrente presentó dentro del procedimiento de fiscalización un análisis en medios magnéticos (folio 25516) en el cual consignó en varias de las operaciones reparadas una fecha de pedido, advirtiéndose de ello que las notas de pedido fueron emitidas el mismo día o días antes de la emisión de la factura, con independencia de la magnitud o volumen del pedido efectuado, vale decir, en el mismo periodo en que fueron emitidos los citados comprobantes de pago y que los depósitos eran cancelados con fecha anterior a ello, lo que se evidenció en el Anexo C al punto 11 del Resultado del Requerimiento N° (folios 25302 a 25442).

Que en los Anexos "A" y "B" del Requerimiento N° (folios 25590 a 26333), se encuentran detalladas las operaciones de venta observadas por la Administración, ordenadas en función al periodo de pago (Anexo A) y al periodo de emisión de comprobante de pago (Anexo B).

Que en los mencionados anexos se observa que, en casi todos los casos, la facturación se produjo en el mes siguiente de realizado el pago, denotándose un procedimiento interno de atención de pedidos por la recurrente o una política de ventas, tal como señala la Administración.

Que, en mérito de lo indicado, la afirmación de la Administración queda reforzada por el hecho de que según lo señalado con anterioridad la recurrente ejecutaba los pedidos de los clientes tras advertir los depósitos realizados, procediéndose con su facturación en la mayoría de los casos al día siguiente de la acreditación del importe total finalmente facturado.

Que, a lo antes señalado, se agrega que en el expediente obran las cartas en respuesta en los requerimientos emitidos por la Administración por cruce de información, tales como

quienes manifestaron, entre otros, que: (i) Los pedidos se efectuaban de manera verbal, vía telefónica o mediante fax, indicando en algunos casos los nombres de los encargados en atender los pedidos, (ii) Los pagos anticipados se realizaban por pedido de la recurrente, luego de confirmada la operación de compra, así como por un tema de inmediatez para que se diera prioridad al despacho de la mercadería y

<sup>30</sup> La recurrente afirma que los depósitos realizados por sus clientes son aplicados contra las facturas y los saldos, que son los montos materia de reparo, son aplicados en las compras de meses posteriores, por lo que la recurrente reconoce que dichos depósitos corresponden a la adquisición de los bienes que comercializa.

<sup>31</sup> Actualmente, en liquidación.

<sup>32</sup> Actualmente,



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

(iii) Una vez que se verificaba que el pedido se encontraba cancelado era atendido en los días siguientes.<sup>33</sup>

Que, por lo indicado, habiendo quedado acreditado que no existía una formalidad preestablecida para la realización de los pedidos y tomando en cuenta que los clientes efectuaban pagos hasta cumplir con el monto de la mercancía a adquirir, se evidencia un previo acuerdo entre la recurrente y sus clientes, resultando ser la nota de pedido, una mera formalidad que le servía para controlar la salida de los bienes producidos de su almacén.

Que, estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente fue requerida expresamente por la Administración para que sustentara por escrito y documentariamente los anticipos recibidos por sus ventas que se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas, lo que no hizo, habiéndose verificado tras la evaluación de las pruebas que obran el expediente, que los importes recibidos, contrariamente a lo alegado por la recurrente, correspondían a anticipos de pago por las operaciones de venta, el reparo efectuado por la Administración se encuentra arreglado a ley, procediendo confirmar la apelada en este extremo<sup>34</sup>.

Que, contrario a lo indicado por la recurrente, la venta de los bienes muebles no nació cuando se emitió la nota de pedido, en tanto de la documentación proporcionada por la recurrente, así como los cruces de información con diversos clientes, se pudo advertir un previo acuerdo entre ella y sus clientes, resultando dicho documento una mera formalidad de control de salida de bienes, careciendo de sustento sus afirmaciones en el sentido que los mencionados depósitos son con cargo a realizar pedidos en los días siguientes, por lo que las facturas son saldo de depósitos realizados en meses anteriores, tratándose de una cuenta corriente que le permitía aplicar depósitos a pedidos futuros.

Que en cuanto a lo informado por en el cruce de información (folio 13865) se advierte que previamente a los depósitos efectuados, este le proporcionaba a la recurrente en medios magnéticos los planos de estructura del proyecto Complejo Miracorp respecto del cual procedía a hacer depósitos a fin de efectuar los pedidos de materiales, en ese sentido, carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que de acuerdo con sus afirmaciones las ventas se produjeron con las notas de pedido, advirtiéndose por el contrario como se indicó anteriormente que lo manifestado por diversos clientes se advertía un acuerdo previo.

Que del mismo modo carece de sustento afirmar que la Administración tenía que realizar cruces de información con todos los clientes, no solo porque la carga de probar sus afirmaciones es la recurrente, sino porque como se ha señalado anteriormente, en base a la propia documentación aportada por la recurrente se advertía que contaba con un acuerdo previo con sus clientes, lo que se corroboró con la manifestación de varios de ellos, que señalaban que sus pedidos eran verbales.

Que, finalmente, cabe señalar que no corresponde aplicar lo contenido en la Resolución Nº 3789-8-2023 respecto del reparo por diferimiento de ventas, debido a que en dicha oportunidad no se evidenció que se contase con medios probatorios que evidenciaran las ventas.

## *Cesión de bienes muebles (Gastos por servicios de agua, luz y gas)*

Que en los Anexos Nº 3 de los citados valores (folios 27683, 27686 y 27694) se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por cesión de bienes muebles (gastos por servicios de agua, luz y gas), de acuerdo con el punto 5 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº

<sup>33</sup> En el escrito de 12 de setiembre de 2011 (folios 11380 y 11381) el cliente señaló que "las operaciones las realiza el (...) Administrador de la Empresa; a través de vía telefónica, se hace el depósito, se envía vía", asimismo que el "proveedor no despacha si antes no se hace el depósito, por este motivo el proveedor una vez depositado el importe de la compra hace el despacho en dos o tres días después". Incluso, en el escrito de 22 de julio de 2011 (folios 17104 y 17105) señaló sobre las compras a la recurrente que "de acuerdo con las necesidades en cada obra se solicitaba vía radio el despacho de una determinada cantidad y se procedía a realizar el depósito del anticipo de acuerdo a la cantidad solicitada y el precio unitario de la cotización, concretándose de esta forma la compra" y que la recurrente le "exigía que se depositara el monto correspondiente al anticipo de cada una de las operaciones de compra, procediendo posteriormente dicha empresa a despachar el material comprado y a emitir la correspondiente factura".

<sup>34</sup> Similar criterio ha sido expuesto en las Resoluciones Nº 02210-2-2020 y Nº 05097-2-2021.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que el artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, aplicable al caso de autos, establecía que el crédito fiscal estaba constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respaldara la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Que el referido artículo precisaba que sólo otorgaban derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no estuviera afecto a este último impuesto y b) Que se destinaran a operaciones por las que se debiera pagar el impuesto.

Que tal como se indicó en los considerandos anteriores, en el punto 5 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 26885 a 26889), la Administración reparó los gastos por servicios de agua, luz y gas en los comedores cedidos a los concesionarios, esto es se trata de gastos de terceros que asume la recurrente, por lo que no cumplen con el principio de causalidad.

Que, en tal sentido, toda vez que el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009, antes analizados, tuvo incidencia en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 y, dado que el mencionado reparo se ha mantenido respecto del Impuesto a la Renta y no verificándose documentación adicional presentada por la recurrente que lo desvirtúe, corresponde igualmente mantenerlo en cuanto al Impuesto General a las Ventas y confirmar la apelada en este extremo.

## **Notas de crédito relacionadas con las compras**

Que en los Anexos N° 3 de los citados valores (folios 27683, 27686 y 27694) se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por notas de crédito relacionadas con las compras.

Que el inciso a) del artículo 27 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, señala que del crédito fiscal se deducirá el impuesto bruto correspondiente al importe de los descuentos que el sujeto hubiera obtenido con posterioridad a la emisión del comprobante de pago que respalde la adquisición que origina dicho crédito fiscal, presumiéndose, sin admitir prueba en contrario, que los descuentos obtenidos operan en proporción a la base imponible consignada en el citado documento, y los descuentos a que se hace referencia en el párrafo anterior, son aquellos que no constituyan retiro de bienes, y que las deducciones deberán estar respaldadas por las notas de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

Que el punto 1.6 del mismo numeral 1 del artículo 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, dispone que el adquirente o usuario, o quien reciba la nota de crédito a nombre de éstos, deberá consignar en ella su nombre y apellido, su documento de identidad, la fecha de recepción y, de ser el caso, el sello de la empresa.

Que en el punto 12 del Anexo Detalle del Requerimiento N° (folios 27110 a 27112) la Administración solicitó a la recurrente sustente el motivo del por qué anotó en el registro de compras, las notas de crédito detalladas en los Anexos "A" y "B" (folios 27019 a 27052), en periodo distinto al mes en que se produjeron las rectificaciones, devoluciones y/o anulaciones.

Que, mediante escrito de 22 de noviembre de 2011 (folios 26778 a 26780), la recurrente señaló que es recién a partir de la fecha en que se recibe la nota de crédito que se conoce con certeza el monto del ajuste del crédito fiscal, por lo que a partir de esta fecha puede efectuarse el ajuste, agregó que el comprador no tiene un plazo para anotar la nota de crédito, siendo el único requisito para dicho efecto recibir el documento del vendedor, por lo que procedió correctamente al efectuar el ajuste en el mes en que recibió la nota de crédito.

Que en el punto 12 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento N° (folios 26864 a 26868), la Administración indicó que en el Informe de 15 de octubre de 2003 el contador general corporativo de la recurrente, hizo de conocimiento del personal de dicha empresa que en el caso de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

recepción de documentos de proveedores, el personal de la empresa tiene la instrucción de no colocar el sello de recepción, que tal atribución solo le corresponde al área de contabilidad, en ese sentido, para efectos de estos documentos, la recurrente no sigue el procedimiento regular de colocar los sellos de recepción en el momento en que el documento es entregado a la empresa, lo que resta fehaciencia al sello de recepción que contienen estos documentos, no habiéndose cumplido con presentar otro documento que acredite que las operaciones de ajuste al crédito fiscal se hubiesen producido en un mes distinto al de la fecha de emisión de las notas de crédito observadas, ni exhibió documento alguno que evidencie que sus proveedores hubiesen realizado el ajuste en sus ventas en el mismo mes en que la recurrente realizó el ajuste al crédito fiscal, por lo que procede a reparar el crédito fiscal.

Que en el Informe elaborado por el Contador General Corporativo de la recurrente (folios 19393 y 19394) de 15 de octubre de 2003 dirigido a todo el personal de dicha empresa, este dispuso, entre otros, respecto de la recepción de comprobantes de pago que:

*"En el supuesto que el usuario deba revisar previamente los bienes y/o servicios recibidos (calificación, verificación, etc) y que éste tenga en su poder el comprobante de pago; podrá efectuar la verificación, conciliación de lo adquirido con lo facturado, o verificar la calificación con la solicitud de compra; pero no podrá colocar sello de recepción en el comprobante de pago pues esta atribución solo le corresponde al área de contabilidad. Lo que se podrá hacer es poner en la Guía o copia de la factura un sello de visto bueno y su firma.*

*Las áreas usuarias de bienes y servicios no deberán recepcionar (sellar) los comprobantes que traigan los proveedores; estos deberán direccionarse al área de recepción de facturas del departamento de contabilidad en las diferentes sedes.*

*En caso de recibir comprobantes de pago en sobre o por valija alguna área que no sea contabilidad no deberá colocar sello de recepción, a lo sumo podrá dar su visto bueno o de conformidad del servicio y será remitido a contabilidad para continuar con el trámite".*

Que si bien en las notas de crédito observadas (folios 19395 a 19915), referidas en los Anexos "A" y "B" del punto 12 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 27019 a 27052), se observan los sellos de recepción de los mencionados documentos por parte de la recurrente que coinciden con los meses en los cuales se anotaron en el Registro de Compras, dicha fecha de recepción carece de fehaciencia, en tanto resultaba política de la empresa no colocar los mencionados sellos al recibir estos documentos, según el informe elaborado por el contador general de la recurrente, sino que estos documentos debían ser derivados a los departamentos de contabilidad de las diversas sedes de la empresa, entendiéndose por ello que no existe certeza respecto de la fecha de los sellos de recepción consignada en estos documentos.

Que, en ese sentido, al no encontrarse acreditado que en efecto las notas de crédito reparadas fueron recibidas por la recurrente en las fechas en las que las anotó en su Registro de Compras, no correspondía que se efectuase el ajuste del crédito fiscal en dichos periodos, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## **Causalidad (Servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros)**

Que en los Anexos Nº 3 de los citados valores (folios 27683, 27686 y 27694) se tiene que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero de 2007 a diciembre de 2009 por causalidad de servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros, de acuerdo con el punto 15 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº

Que tal como se indicó en los considerandos anteriores, en el punto 15 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 25506 a 25511), la Administración reparó los gastos por servicios de energía eléctrica y agua en viviendas cedidas a trabajadores y terceros, al considerar que constituía un acto de liberalidad que serían asumidos por la recurrente, por lo que no cumplían con el principio de causalidad.

Que, en tal sentido, toda vez que el reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 a 2009, antes analizados, tuvo incidencia en la determinación del Impuesto General a las Ventas de



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

enero de 2007 a diciembre de 2009 y, dado que el mencionado reparo se ha mantenido respecto del Impuesto a la Renta y no verificándose documentación adicional presentada por la recurrente que lo desvirtúe, corresponde igualmente mantenerlo en cuanto al Impuesto General a las Ventas y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resoluciones de Determinación Nº**

### **Impuesto General a las Ventas por utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y junio de 2008**

Que en los Anexos Nº 1 de los citados valores (folios 27711 y 27715) se aprecia que fueron girados por el Impuesto General a las Ventas por la utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y junio de 2008, relacionados con los servicios prestados por

Que según el inciso b) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF, se encuentra gravado con dicho impuesto la prestación o utilización de servicios en el país.

Que el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, dispone que el servicio es utilizado en el país cuando siendo prestado por un sujeto no domiciliado es consumido o empleado en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación y del lugar donde se celebre el contrato.

Que el inciso d) del artículo 4 de la referida ley, establece que la obligación tributaria se origina en los casos de utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados, en la fecha en que se anota el comprobante de pago en el Registro de Compras o en la fecha en que se pague la retribución, lo que ocurra primero.

Que de conformidad con el inciso c) del artículo 9 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 950, son sujetos del impuesto en calidad de contribuyentes, las personas que utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.

Que el artículo 32 de la referida ley prescribe que el impuesto que afecta la utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados será determinado y pagado por el contribuyente en la forma, plazo y condiciones que establezca la SUNAT.

Que, por su parte, el inciso b) del numeral 1 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo Nº 29-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 130-2005-EF, aplicable al caso de autos, señala que constituyen operaciones gravadas con el impuesto los servicios utilizados en el país, independientemente del lugar en que se pague o se perciba la contraprestación, y del lugar donde se celebre el contrato.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nº 00289-2-2001 y Nº 03849-2-2003, entre otras, que para determinar si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, se debe considerar el lugar donde el usuario del servicio realiza el primer acto de disposición de éste.

Que en el punto 16 del Anexo Detalle del Requerimiento Nº (folio 26703) la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales no ha efectuado el pago del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los servicios utilizados en el país prestados por el proveedor no domiciliado que incluían los conceptos por sueldo de julio de 2007, alquiler de depósito y traslado de chatarra.

Que, en respuesta, mediante escrito de 30 de noviembre de 2011 (folios 19277 a 19279), la recurrente señaló que suscribió con un contrato de promoción por el cual esta se obligó a brindar en Bolivia los servicios de promoción mercantil de sus productos, así como a realizar actividades comerciales relacionadas con la adquisición de materia prima, en contraprestación, su empresa se obligaba a pagar una retribución fija y otra variable equivalente al 0,2% de las ventas o exportaciones definitivamente realizadas en el mes anterior por la empresa a Bolivia, en ese sentido, señaló que por la



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

naturaleza de los servicios, el primer acto de disposición tuvo lugar en el exterior, en ese sentido, no se encontraba gravado con el Impuesto General a las Ventas.

Que en el punto 16 del Anexo Detalle del Resultado del Requerimiento Nº (folios 25504 a 25506) la Administración indicó que el servicio prestado por no solo se limita a lo acordado en el contrato de promoción mercantil, sino que también se encarga de alquilar depósitos en Bolivia, trasladar chatarra entre los distintos depósitos que tiene en Bolivia, entre otros trabajos, propios de la comercialización de los productos que vende la recurrente en Bolivia, asimismo, se estableció en dicho contrato un término de exclusividad que denota una relación de dependencia entre la recurrente y la proveedora, lo que refuerza que la utilización económica de este servicio se da en territorio nacional, por lo que mantiene el reparo.

Que en el contrato de promoción mercantil suscrito el 5 de abril de 2006 por la recurrente y la proveedora (folios 18368 y 18369), que sustentan los servicios prestados materia de reparo, se aprecia que las partes convinieron que la proveedora prestaría el servicio de promoción mercantil de forma exclusiva en Bolivia de los productos que comercializa la recurrente, consistente, entre otros, en efectuar un estudio de mercado, informar sobre los cambios de mercado, buscar posibles compradores orientando a los nuevos importadores bolivianos o contactarlos directamente con la recurrente, fomentar las ventas al máximo, así como realizar informes mensuales de las visitas realizadas y resultados de las mismas, encontrándose obligada la recurrente a abonarle una retribución fija por servicios logísticos y profesionales, así como una retribución o comisión variable mensual equivalente al 0,2% del valor total de las ventas o exportaciones efectivamente realizadas en el mes anterior por la recurrente a Bolivia.

Que en efecto en la "Hoja Base para cálculo de comisiones de la Sra. y el "Resumen de Facturas en Dólares" (folios 18360 a 18362) se aprecia que el abono que le realiza la recurrente se calcula en función a las ventas conseguidas de los productos que comercializa la recurrente.

Que, en ese sentido, los servicios se ejecutaban con las ventas efectivas que realizara la mencionada proveedora (sujeto no domiciliado) a los clientes que conseguía fuera del país (Bolivia), respecto de los bienes de la recurrente, en consecuencia, el primer acto de disposición de aquel servicio no fue efectuado en el país, por tanto, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones Nº 00289-2-2001 y Nº 03849-2-2003, aquel no fue consumido ni empleado en territorio nacional.

Que, en tal sentido, la operación materia de análisis no califica como utilización en el país de un servicio prestado por un sujeto no domiciliado, en ese sentido, no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, por lo que, corresponde levantar el reparo, revocar la apelada en este extremo y, por ende, dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación Nº

Que, contrario a lo indicado en la apelada, el primer acto de disposición del servicio no se produce en el momento en el cual la recurrente toma conocimiento del informe al que se encuentra obligada la prestadora a presentar respecto de sus actividades, en tanto, la prestación principal que debe cumplir la proveedora implicaba buscar clientes en el mercado boliviano de los productos que comercializa la recurrente, más aún cuando la comisión que recibe por ello se determina en función al volumen de ventas que se producen en el mercado boliviano en el cual esta realiza las actividades de promoción de manera exclusiva, en ese sentido, el mencionado informe no tiene por fin más que rendir cuenta sobre las actividades realizadas para la prestación de sus servicios.

## **Resoluciones de Multa Nº**

### **– Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario**

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 27654 a 27660) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y conforme con lo resuelto en la apelada (folio 41843/vuelta) fueron dejadas sin efecto por la Administración, dado que al reliquidarse se verificó que no se incurrió en la infracción (folio 41836), en ese sentido, al advertirse que no existe controversia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 27513 y 27651), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustentan en las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 27467 y 27604), giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008<sup>35</sup>, por lo que al haberse levantado el reparo por depreciación de diferencia de cambio no registrada, corresponde emitir similar pronunciamiento a efectos que la Administración excluya del cálculo de la sanción el monto sustentado en el reparo levantado y se mantengan en los extremos cuestionados que se sustentan en los reparos cuestionados que han sido mantenidos.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 27515 a 27518, 27588, 27590, 27652, 27661 y 27662) fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustentan en las Resoluciones de Determinación

(folios 27551, 27553, 27608, 27617, 27618 y 27475 a 27478), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero, febrero y noviembre de 2008, enero y marzo de 2009<sup>36</sup>, en los que se dispuso que se excluya de su cálculo las sumas que se sustentan en el coeficiente calculado por la Administración que exceda las sumas que se calculen según el pronunciamiento de esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y se mantengan en los extremos cuestionados que se sustentan en los reparos cuestionados que han sido mantenidos.

Que las Resoluciones de Multa Nº (folios 27514, 27519 a 27526, 27591 a 27595 y 27663 a 27670), fueron giradas por la comisión de la infracción tipificada

<sup>35</sup> La recurrente interpuso reclamación parcial contra las Resoluciones de Multa Nº señalando que las cuestionaba solo por los reparos impugnados en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008 (folios 41198 y 41264), en ese sentido, los reparos detallados en la Nota a Pie de Página 6 de la presente resolución no fueron en cuestionados por la recurrente, también en la aplicación de dichas sanciones, no habiéndose emitido pronunciamiento en la apelada sobre estos. Asimismo, en la Nota a Pie de Página 6 se precisan los reparos que han sido confirmados, modificados y levantados en instancia de reclamación respecto a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008, pero que no fueron materia de apelación, en ese sentido, habida cuenta que la recurrente, en instancia de apelación, no cuestiona las multas impuestas materia de análisis en el extremo relacionado a los reparos no cuestionados, el pronunciamiento que se emite sobre las citadas sanciones es solo sobre los extremos que se sustentan en los reparos analizados en la presente instancia para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2007 y 2008 que han sido cuestionados.

<sup>36</sup> La recurrente interpuso reclamación parcial contra las Resoluciones de Multa Nº señalando que las cuestionaba solo en los extremos que se sustentaban en los reparos impugnados en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero, febrero y noviembre de 2008, enero y marzo de 2009, esto es, modificación de los coeficientes de estas obligaciones tributarias, así como en los reparos por descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas de junio de 2007 y por notas de crédito relacionadas con las ventas de enero y noviembre de 2008, enero y marzo de 2009 (folios 41198 y 41264), en ese sentido, el reparo por Ingresos de la Clase 7 no fue cuestionado por la recurrente en la determinación de dichas obligaciones, tal como se indicó en la Nota a Pie de Página 27 de la presente resolución, ni fueron cuestionadas las sanciones materia de análisis vinculadas a estos, no habiéndose emitido pronunciamiento en la apelada sobre ese extremo; en ese sentido, el pronunciamiento que se emite sobre estas multas se limitará a los extremos vinculados a los reparos analizados en la presente instancia para la determinación de dichas obligaciones que han sido cuestionados.



# Tribunal Fiscal

Nº 09235-13-2024

en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y se sustentan en los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº

giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio, setiembre y noviembre de 2007, enero a junio, agosto y noviembre de 2008, enero, marzo, abril, junio y agosto de 2009, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y diciembre de 2007<sup>37</sup>, por lo que dado que en esta instancia se ha mantenido dichos reparos, corresponde emitir similar pronunciamiento en relación con las mencionadas resoluciones de multa y, por ende, confirmar la apelada en los extremos cuestionados que se sustentan en los reparos cuestionados que han sido mantenidos.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que las Resoluciones de Multa Nº

Nº en la parte no impugnada, se encontraban acogidas al Régimen de Incentivos con una rebaja del 50%, por lo que la compensación efectuada sin considerar dicha rebaja resulta indebida, en consecuencia, debe procederse a la devolución de lo compensado en exceso, cabe indicar que atendiendo a la solicitud de devolución del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 formulada por la recurrente, la Administración, mediante Resolución de Intendencia Nº de 30 de diciembre de 2011 (folios 27729 a 27736) dispuso compensar de oficio el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 reconocido con las mencionadas multas sin considerar la rebaja del 50% (folios 27730 a 27732), contra lo cual la recurrente formuló reclamación, sosteniendo el mismo argumento formulado en el presente procedimiento, esto es, que sobre dichas multas en la parte no impugnada se acogió al Régimen de Incentivos con una rebaja del 50% por lo que la compensación resultaba indebida y, por consiguiente, debía devolverse lo compensado en exceso, siendo que mediante Resolución de Intendencia Nº

la Administración declaró infundado en dicho extremo el reclamo, contra el cual se formuló apelación, la que fue resuelta por este Tribunal con la Resolución Nº 02463-10-2018 de 27 de marzo de 2018, revocando dicha resolución y señalando que *"a efectos de acogerse al beneficio del precitado régimen de incentivos, se establece como requisito la cancelación de la deuda y la sanción, cancelación que puede efectuarse no únicamente mediante el pago como pretende la Administración, sino también mediante la compensación (...)"*, en ese sentido, concluyó que *"habiendo quedado desvirtuado el fundamento de la Administración en virtud del cual desconoció el acogimiento al beneficio del régimen de incentivos establecido en el inciso c) del artículo 179 del Código Tributario, cabe concluir que correspondía que la Administración compensará la deuda contenida en las Resoluciones de Multa Nº*

*considerando las mismas con la rebaja del 50% correspondiente, lo cual no efectuó, por lo que corresponde que la Administración proceda a devolver los montos compensados indebidamente"*, en ese sentido, al haberse verificado el acogimiento a la rebaja del 50% previsto en el Régimen de Incentivos en la parte no impugnada de las mencionadas multas, se dispuso la devolución solicitada por la recurrente, motivo por el cual, sobre dicho extremo, no cabe emitir un pronunciamiento al tratarse de un asunto tramitado y resuelto en otro procedimiento.

<sup>37</sup> La recurrente interpuso reclamación parcial contra Resoluciones de Multa Nº

señalando que las cuestionaba solo en los extremos que se sustentaban en los reparos impugnados en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero, febrero, abril, junio, setiembre y noviembre de 2007, enero a junio, agosto y noviembre de 2008, enero, marzo, abril, junio y agosto de 2009 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y diciembre de 2007 (folios 41198 y 41264), en ese sentido, los reparos señalados en la Nota a Pie de Página 29 (Impuesto General a las Ventas) y el reparo por Ingresos de la Clase 7 (pagos a cuenta del Impuesto a la Renta) no fueron impugnados por la recurrente en la determinación de las mencionadas obligaciones tributarias, ni fueron cuestionadas las sanciones materia de análisis vinculadas a estos, no habiéndose emitido pronunciamiento en la apelada respecto de dichos extremos; en ese sentido, el pronunciamiento que se emite sobre estas multas se limitará a los extremos vinculados a los reparos analizados en la presente instancia para la determinación de dichas obligaciones que han sido cuestionados.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 09235-13-2024

Que respecto a la solicitud de devolución de los montos compensados contra las mencionadas resoluciones de multa sosteniendo que los reparos que las sustentan no se encontrarían arreglados a ley, cabe indicar que la recurrente tiene expedito su derecho a iniciar el respectivo procedimiento no contencioso tributario de devolución, de ser el caso.

## **Resoluciones de Multa Nº**

### **– Infracción tipificada en el numeral 13 del**

#### **artículo 177 del Código Tributario**

Que conforme con el numeral 13 del artículo 177 del mencionado Código Tributario constituye infracción el no efectuar las retenciones o percepciones establecidas por ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos, infracción sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo no retenido o no percibido, de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada por Decreto Legislativo Nº 953.

Que la Administración emitió las Resoluciones de Multa Nº

(folios 27495 a

27498, 27512, 27585, 27631 y 27650) por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 13 del artículo 177 del Código Tributario, sobre la base de los reparos por omitir efectuar las retenciones del Impuesto a la Renta Distribución de Dividendos de diciembre de 2007, 2008 y 2009, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº

(folios

27710, 27712 y 27713) y las retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliados de febrero, julio a setiembre de 2007 y diciembre de 2008, contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº

(folios 27717 y 27719), los cuales han sido

confirmados en esta instancia, por lo que corresponde mantener tales resoluciones de multa y confirmar la apelada en este extremo.

## **Resolución de Multa Nº**

### **– Infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del**

#### **Código Tributario**

Que la recurrente no formuló argumento alguno para desvirtuar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 175 del Código Tributario, sancionada mediante la mencionada resolución de multa (folio 27572) y toda vez que de su verificación se advierte que se encuentra arreglada a ley, corresponde mantenerla y confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral Nº (folio 42523).

Con los vocales con su voto discrepante en parte, y Bazán Infante, e interviniendo como ponente el vocal Vásquez Rosales.

## **RESUELVE:**

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº de 19 de octubre de 2012 en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación Nº

**FUNDADA** la

reclamación en el extremo referido a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de abril a octubre de 2008, febrero, mayo y junio de 2009, en la parte que exceden de las sumas que resulten de aplicar el coeficiente fijado en función a lo resuelto por esta instancia e **INFUNDADA** en los demás extremos que contienen dichas obligaciones.

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº de 19 de octubre de 2012 en el extremo de los reparos por depreciación de diferencia de cambio no registrada, por utilización de servicios en el país prestados por no domiciliados de agosto de 2007, enero y junio de 2008, así como en el extremo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a junio de 2007, enero y febrero de 2008 y las multas sustentadas en ellos, en la parte que exceden de las sumas que resulten de aplicar el coeficiente fijado en función a lo resuelto por esta instancia, **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación Nº



# *Tribunal Fiscal*

**Nº 09235-13-2024**

debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución y **CONFIRMARLA**, en lo demás de los extremos impugnados.

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

**VÁSQUEZ ROSALES  
VOCAL**

**BAZÁN INFANTE  
VOCAL**

**Sáez Montoya  
Secretario Relator (e)  
VR/SM/HA/frv.**

## **VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA:**

Que, toda vez que la Administración ha dejado sin efecto las Resoluciones de Multa Nº a Nº al emitir la apelada y que la recurrente no plantea cuestionamiento alguno a esa decisión, resulta claro que este extremo de la apelada no ha sido impugnado por ella, aun cuando dichas resoluciones de multa fueron mencionadas en su escrito de apelación, ya que no tiene sentido entender que se ha cuestionado un acto administrativo en el extremo en que ha dejado sin efecto otro acto administrativo que fue reclamado por el contribuyente, sin que este hubiese planteado explícita y específicamente fundamentos dirigidos a controvertir esa decisión, por lo que soy de opinión que esta instancia considere no cuestionado dicho extremo de la apelada y se abstenga de emitir pronunciamiento en torno a él, estando con el voto en mayoría en lo demás que contiene.

**VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA  
VOCAL PRESIDENTE**

**Sáez Montoya  
Secretario Relator (e)  
VLR/SM/HA/frv.**

**Nota: Documento firmado digitalmente**