



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
GONZALEZ PONCE Manuel
Enrique FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/07/2024 17:02:09 COT
Motivo: En señal de conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

EXPEDIENTE N° : 10995-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de julio de 2024

VISTA la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° de 1 de agosto de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, y la Resolución de Multa N° emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° y Requerimiento N° de fojas 8466, 8467 y 8474, notificados el 18 de abril de 2017, de fojas 8468 y 8475, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, como consecuencia del cual se emitió los siguientes valores: (i) Resolución de Determinación N° , girada por reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" por S/ 15 941,00, "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" por S/ 1 615 007,00, "Costos no fehacientes" por S/ 6 229 161,00, "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 951 217,00¹, "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00, "Costos no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 630 140,00, y "Costos no fehacientes por mano de obra" por S/ 423 171,00, de fojas 9740 a 9779; (ii) Resolución de Determinación N° , girada por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, aplicada sobre los conceptos de "Costos no fehacientes" por S/ 10 191 925,00 y "Costos no fehacientes por mano de obra" por S/ 423 171,00, de fojas 9738 y 9739; y (iii) Resolución de Multa N° , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de fojas 9780 y 9781.

Que estando al recurso de reclamación planteado por la recurrente, de fojas 9662 a 9692, la Administración con la Resolución de Intendencia N° , apelada en autos, resolvió en el siguiente sentido:

- i) En cuanto al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 levantó el reparo por "Costos no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 630 140,00; y levantó parcialmente los siguientes conceptos: (a) En el reparo por "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" por S/ 1 615 007,00 levantó la suma de S/ 467 080,00; (b) En el reparo por "Costos no fehacientes" por S/ 6 229 161,00 levantó la suma de S/ 199 674,00; y (c) En el reparo por "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 951 217,00 levantó la suma de S/ 141 089,00. Por ello reliquidió la Resolución de Determinación N° .

¹ El reparo por "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 951 217,00 se disagrega, a su vez, en los conceptos denominados (i) "Costos no fehacientes" por S/ 181 231,00 y (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 769 986,00, según se indica en el Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° , de foja 9777.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 30/07/2024 17:01:28
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU 20131370645
soft
Fecha: 30/07/2024 12:57:59
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia
FAU 20131370645 soft
Fecha: 30/07/2024 17:01:03 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

- ii) En cuanto a la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, excluyó los conceptos levantados que incidían en la determinación de la base imponible sobre la cual se aplicaría la tasa adicional, reliquidando la Resolución de Determinación N° .
- iii) En cuanto a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por efecto de los reparos levantados, sea total o parcialmente, reliquió la Resolución de Multa N° .

Que en ese sentido, tomando en cuenta lo señalado en los considerandos anteriores, en el caso de autos corresponde emitir pronunciamiento por los reparos e importes que se indican seguidamente.

- ❖ Resolución de Determinación N° girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por los siguientes conceptos:
 - Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago (S/ 15 941,00)
 - Participación de utilidades adicionales no sustentadas (S/ 1 147 927,00)
 - Costos no fehacientes (S/ 6 029 487,00)
 - Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago (S/ 1 810 128,00)
 - o Costos no fehacientes (S/ 181 231,00)
 - o Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago (S/ 1 628 897,00)
 - Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 1 327 424,00)
 - Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 684 122,00)
 - Costos no fehacientes por mano de obra (S/ 423 171,00)
- ❖ Resolución de Determinación N° girada por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, aplicada sobre los siguientes conceptos:
 - Costos no fehacientes (S/ 6 029 487,00)
 - Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago (S/ 1 810 128,00)
 - o Costos no fehacientes (S/ 181 231,00)
 - o Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago (S/ 1 628 897,00)
 - Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 1 327 424,00)
 - Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 684 122,00)
 - Costos no fehacientes por mano de obra (S/ 423 171,00)
- ❖ Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que conforme con lo expuesto, corresponde determinar si los reparos efectuados y la sanción vinculada, así como los valores antes mencionados, se encuentran conforme a ley; siendo que previamente se procederá a evaluar la nulidad invocada por la recurrente, y la admisión de los medios probatorios presentados en instancia de apelación.

A) NULIDAD

• Nulidad de la resolución apelada

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada deviene en nula en el caso de los reparos por costos no fehacientes sustentados con comprobantes de pago², debido a que la Administración mantiene el reparo

² La alusión que realiza la recurrente referida a "el caso de los reparos por costos no fehacientes sustentados con comprobantes de pago" se asocia a los reparos por "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00), "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00), "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00) y "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

de la suma de las facturas que considera como no fehacientes sin cumplir con la debida motivación, lo que vulnera su derecho de defensa.

Que indica que la observación de la Administración se basa en la suma de los comprobantes de pago por los cuales solicitó se acreditará la fehaciencia, sin embargo omite considerar que dicho monto no había incidido íntegramente en el resultado del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 materia de fiscalización.

Que anota que su derecho de contradicción no se agota en el procedimiento de fiscalización, sino que este puede ser ejercido al momento de su reclamo, en el que planteó su posición referida a si el costo de ventas afectó los resultados del ejercicio 2014, lo cual no fue materia de pronunciamiento expreso, ni se aprecia cómo pudo la Administración verificar ello, evidenciándose así una motivación aparente que vulnera el debido procedimiento.

Que el artículo 103 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que el artículo 129 del mismo código, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, preceptúa 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. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150 del anotado código.

Que el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código señala que los actos de la Administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que por su parte, el numeral 1.2 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan, entre otros, del derecho a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable.

Que según el artículo 3 de la misma ley, 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, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 de su artículo 6 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 los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto. Agrega este último artículo que no constituye causal de nulidad el hecho de que el superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto que se impugna tenga una apreciación distinta respecto de la valoración de los medios probatorios o de la aplicación o interpretación del derecho contenida en dicho acto.

Que de las normas glosadas se tiene que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la 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 sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes; sin embargo, no es falta de motivación que el órgano

122,00), en los que en cada caso la Administración observó facturas, según se aprecia del Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1257 a 1271; siendo preciso mencionar que en el reparo por "Costos no fehacientes por mano de obra" (S/ 423 171,00), la acotación se circunscribió a asientos contables de planillas, conforme se verifica del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° de fojas 1246 a 1249.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

resolutor tenga una apreciación distinta a la valoración de los medios probatorios o de la interpretación del derecho contenida en dicho acto.

Que de la revisión de la resolución apelada, de fojas 12872 a 12898, se aprecia que se encuentra debidamente motivada, toda vez que contiene los fundamentos de hecho y de derecho que la sustentan, habiéndose la Administración pronunciado sobre los argumentos expuestos por la recurrente en relación con las reparos por "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00), "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00), "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00), y "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00), de conformidad con el artículo 129 del Código Tributario.

Que es del caso indicar que sobre lo señalado por la recurrente, referido a que los costos reparados no afectaron los resultados del ejercicio 2014, la Administración señaló que de lo actuado en fiscalización no se verificaba lo alegado por la recurrente respecto a que el área acotadora habría reparado importes correspondientes al costo de ventas que no afectaron a resultados en dicho ejercicio, de foja 12888; no apreciándose, con la emisión de la resolución apelada, infracción al deber de motivación de los actos administrativos ni algún vicio de nulidad, siendo cuestión distinta que la recurrente tenga una posición distinta a la de la Administración respecto de la observación formulada durante el procedimiento de fiscalización o una valoración distinta en relación con las pruebas presentadas, lo que no constituye causal de nulidad, por lo que corresponde desestimarla.

Que sin perjuicio de ello, los argumentos señalados por la recurrente serán considerados al momento de evaluar los reparos antes mencionados.

- **Nulidad de las Resoluciones de Determinación N° , y Resolución de Multa N°**

Que en su escrito ampliatorio de 2 de octubre de 2019, de fojas 49969 a 49983, la recurrente explica que los reparos efectuados por la Administración se asocian a "Vacaciones", "Participación de utilidades", "Costos no fehacientes" y "Costos de mano de obra".

Que al respecto, señala que cumplió con presentar todos los medios probatorios idóneos y necesarios que demuestran que los reparos no se encuentran de acuerdo a ley, superando ampliamente el "nivel mínimo probatorio", valiéndose la Administración de apreciaciones aisladas que vulneran el debido procedimiento, lo que acarrea la nulidad de los valores; anotando que el principio del debido procedimiento y la protección de los derechos de defensa y debida motivación fueron desarrollados en las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N°

Que anota que los vicios en la motivación se advierten en los siguientes casos: (i) La Administración no realiza una valoración conjunta y razonada de las pruebas que obran en el expediente, las que cumplen con el nivel mínimo probatorio; (ii) La Administración vulnera el sistema de la sana crítica, debido a que con el objeto de mantener los reparos desconoce sus pruebas, exigiendo documentación adicional que para ella resultaba imprescindible, conforme con el sistema de "prueba tasada", por el cual se exige el tipo de medio probatorio a ser proporcionado, citando, al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012; (iii) La Administración se limita a dar como ciertas sus afirmaciones, sin fundamentarlas y resaltando la ausencia de formalismos, como la falta de firmas; y (iv) La Administración se negó a realizar cruces de información con sus proveedores a efecto de verificar la legalidad de los reparos, citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06436-5-2005 y 07330-2-2014.

Que conforme con lo dispuesto por el artículo 77 del citado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 1315, la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará: 1. El deudor tributario, 2. El tributo y el período al que corresponda, 3. La base imponible, 4. La tasa, 5. La cuantía del tributo y sus intereses, 6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria, 7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen y 8. El carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización. Asimismo, indica que tratándose de las resoluciones de multa,



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como la referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Que sobre los medios de prueba y su valoración en el procedimiento tributario, el artículo 125 del Código Tributario establece que los únicos medios probatorios que pueden actuar en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Que por su parte, el artículo 197 del Código Procesal Civil³ - aplicable al procedimiento tributario de manera supletoria conforme con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario - dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución solo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

Que de autos se aprecia que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ de fojas 1299 y 1300, emitido al amparo de lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración dio cuenta de las observaciones realizadas a la recurrente por los conceptos de "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" por S/ 448 392,00, "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" por S/ 1 615 007,00, "Costos no fehacientes" por S/ 6 229 161,00, "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 951 217,00, "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00, "Costos no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 630 140,00 y "Costos no fehacientes por mano de obra" por S/ 423 171,00.

Que asimismo, en el Resultado de Requerimiento N° _____, de fojas 1277 a 1296, la Administración dio cuenta de la documentación proporcionada por la recurrente, de cuya evaluación levantó parcialmente la primera observación, en tanto que por los demás casos concluyó que los mantenía en su totalidad; en ese sentido, mantuvo las siguientes acotaciones: "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" por S/ 15 941,00, "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" por S/ 1 615 007,00, "Costos no fehacientes" por S/ 6 229 161,00, "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 951 217,00, "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00, "Costos no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 630 140,00 y "Costos no fehacientes por mano de obra" por S/ 423 171,00⁴; siendo que, en cada caso, dio cuenta de los escritos presentados por la recurrente, así como de la documentación adjunta a tales escritos, y dejó constancia de su evaluación conjunta y consignó las razones por las que consideraba válido efectuar la observación a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, fundamentando su procedencia y cuantía.

Que ahora bien, de la revisión de la Resolución de Determinación N° _____ y sus Anexos, de fojas 9740 a 9775, se aprecia que, en relación con los mencionados reparos, la Administración consigna la base legal respectiva, los motivos determinantes de los mismos y los fundamentos que lo amparan, para lo cual alude a lo actuado en el procedimiento de fiscalización, los descargos y la documentación presentada y/o exhibida por la recurrente, conforme con los Requerimientos N° _____

y sus resultados, de fojas 1277 a 1301, 1300, 1301, 4388 a 4398, 4403 a 4405, 4525, 4529, 4530, 5123, 5124, 5128 a 5130, 7159 a 7165, 7172 a 7176, 8338 a 8341, 8353 a 8355, 8463, 8464, 8466 y 8467, siendo que de dichos resultados se aprecia que no solo se dio cuenta de los escritos y documentación presentada y/o exhibida por esta, sino también de la evaluación conjunta y conclusiones realizadas por la Administración respecto de aquellos, que sustentan la formulación de los mencionados reparos.

³ Conforme con el Texto Único Ordenado aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.

⁴ Siendo que en instancia de reclamación se levantaron parcialmente los reparos por "Participación de utilidades adicionales no sustentadas", "Costos no fehacientes" y "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago", y la totalidad del repara por "Costos no devengados en el ejercicio 2014", según se ha indicado anteriormente.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que de lo expuesto, se aprecia que de los anexos de la citada resolución de determinación, se establecen los importes y motivos que corresponden a los reparos efectuados, la base legal correspondiente, y se precisa que fueron emitidas como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva; siendo que para el caso de la Resolución de Determinación N° , emitida por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, de fojas 9738 y 9739, se indica que se aplica la referida tasa sobre los reparos por costos no fehacientes antes mencionados, remitiéndose de igual modo a los requerimientos glosados previamente; en tanto que en la Resolución de Multa N° , emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, de fojas 9780 y 9781, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, se hace referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses; por lo que los referidos valores contienen los fundamentos y las disposiciones que amparan su emisión, de conformidad con lo previsto por el artículo 77 del Código Tributario, encontrándose debidamente motivados.

Que asimismo, debe precisarse que conforme se advierte de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, según se dará cuenta al analizarse cada uno de los reparos materia de grado, la Administración solicitó a la recurrente la presentación y/o exhibición de documentación que acredite o sustente la deducción de los gastos y costos observados para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, conforme con la legislación de la materia, a través de la documentación pertinente, habiendo aquella presentado documentación e información que fue valorada en forma conjunta por la Administración, exponiendo las razones por las cuales consideraba que no sustentaban aquellos, por lo que no resulta atendible lo esgrimido por la recurrente sobre la exigencia de determinado tipo de medio de prueba.

Que sobre lo alegado por la recurrente respecto a que la Administración se negó a realizar cruces de información con sus proveedores a efecto de verificar la legalidad de los reparos, debe indicarse que es al contribuyente a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos de ley, a efecto de deducir los gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración, y si bien es cierto, este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tal como la Resolución N° 04089-8-2015, ha indicado que la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio recogido por el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, también lo es que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por parte del contribuyente. Por lo tanto, al recaer en la recurrente la carga de la prueba, respecto a la sustentación de la deducción de gastos o costos para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, es a ella a quien correspondía aportar las pruebas necesarias para tal fin, careciendo de sustento, por tanto, que la Administración se encontrara obligada a realizar cruces de información con terceros.

Que por lo expuesto, no cabe amparar la nulidad deducida por la recurrente en este extremo y, en esa línea, sus argumentos sobre el particular, incluidos los relativos a la jurisprudencia invocada, deben ser desestimados.

Que cabe anotar que de los argumentos planteados por la recurrente en este extremo se aprecia que estos –al igual que en la nulidad anterior– también apuntan a cuestionar que la Administración tenga una posición distinta en cuanto a los reparos formulados durante el procedimiento de fiscalización, y una valoración distinta con relación a las pruebas presentadas, lo que no constituye causal que acarree la nulidad invocada; sin perjuicio de lo cual, aquellos fundamentos serán tomados en cuenta por esta instancia a fin de determinar la procedencia de los reparos materia de grado, según corresponda.

B) MEDIOS PROBATORIOS

Que según se aprecia de autos, la recurrente presentó documentación adicional en instancia de apelación⁵, vinculada a los reparos materia de grado.

⁵ Cabe anotar que el recurso de apelación fue interpuesto el 21 de agosto de 2019, según se verifica de fojas 12976 a 13027.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que en efecto, en el escrito ampliatorio de apelación de 2 de octubre de 2019, de fojas 49938 a 49986, la recurrente señaló que presentaba documentación por los siguientes reparos: (i) "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" (S/ 15 941,00), (iii) "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00), (iv) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00), (v) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00), (vi) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00) y (vii) "Costos no fehacientes por mano de obra" (S/ 423 171,00), la cual obra de fojas 13051 a 49937.

Que el artículo 125 del mencionado Código Tributario establece que los únicos medios probatorios que pueden actuar en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración.

Que dicho artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 1422⁶, agrega que el plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, no siendo necesario que la Administración requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 148 del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421⁷, no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, dicho órgano resolutor debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal debe aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual debe encontrarse actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto actualizado, siendo que lo señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que al respecto, con el mencionado escrito ampliatorio de 2 de octubre de 2019, y dentro del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario, la recurrente presentó en instancia de apelación diversa documentación vinculada a los reparos antes mencionados; sin embargo, considerando que en el valor emitido por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de foja 9779, materia de análisis, se estableció deuda por regularizar, corresponde verificar si procede merituar la documentación presentada en esta instancia, de conformidad con el artículo 148 del Código Tributario, aplicable al caso de autos.

Que toda vez que se verifica en autos que en aplicación de la norma antes señalada, la recurrente afianzó la deuda impugnada, según se aprecia de foja 9730, procede que se evalúen los medios probatorios presentados con el mencionado escrito de 2 de octubre de 2019.

Que finalmente, corresponde también considerar en el presente análisis a la documentación proporcionada por la recurrente con el escrito de 17 de enero de 2019, signado con Expediente N° de fojas 9790 a 12852, habida cuenta que estos fueron evaluados por la Administración en la resolución apelada, según se indicó a foja 12893.

Que ahora bien, corresponde analizar la procedencia de las resoluciones de determinación y de multa materia de grado, en los extremos impugnados.

⁶ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.

⁷ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 13 de setiembre de 2018.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

C) IMPUESTO A LA RENTA

1. Resolución de Determinación N°

Que del Anexo N° 1.1 de la Resolución de Determinación N° de foja 9777, y considerando las acotaciones levantadas por la Administración en instancia de reclamación, se advierte que se efectuaron los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por los siguientes conceptos: (i) "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" (S/ 15 941,00); (ii) "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" (S/ 1 147 927,00); (iii) "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00); (iv) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00); (v) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00); (vi) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00); y (vii) "Costos no fehacientes por mano de obra" (S/ 423 171,00).

Que según indica el Informe de Auditoría de foja 8498, la recurrente realiza actividades de construcción y venta de unidades inmobiliarias en forma directa.

1.1. **"Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" (S/ 15 941,00)**

Que la recurrente sostiene que en instancia de reclamación presentó la documentación sustentatoria del pago realizado en favor de 23 personas por concepto de "Vacaciones" con anterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que con escrito ampliatorio de 2 de octubre de 2019, de fojas a 49968 a 49969, agrega que la Administración realizó observaciones aisladas para desconocer los medios probatorios presentados; como ocurre cuando señala que en algunos cheques no se identificó a las personas que firmaron los títulos valores, lo cual no se exige a nivel normativo; mencionando que adjuntaba nuevamente los medios probatorios en función a cada uno de los beneficiarios.

Que mediante escrito de alegatos, de foja 61879, reitera que la Administración desconoció los cheques presentados, por no tener el nombre de las personas que los firman, lo que no es un requisito exigido por la norma; y si en caso se dudaba de la veracidad de sus pruebas, se encontraba obligada a demostrar ello, realizando las actuaciones necesarias en aplicación del principio de verdad material.

Que por su parte, la Administración refiere que la documentación proporcionada por la recurrente no resulta suficiente para acreditar el pago de las vacaciones de sus trabajadores, por lo que al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultan deducibles.

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.3 de la Resolución de Determinación N° de fojas 9773 a 9775 y 9777, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, se aprecia que la Administración reparó el citado tributo y ejercicio por el concepto de "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago" por S/ 15 941,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del punto 4 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , de fojas 7173 a 7174, se aprecia que la Administración indicó que de la revisión de la Declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, verificó que en la Casilla 105 (Deducciones) se había consignado el importe de S/ 13 132 485,00, conformado, entre otros, por una deducción por "Vacaciones devengadas ascendente a S/ 755 487,00, según se aprecia del Anexo N° 2, de foja 7170; al respecto solicitó a la recurrente que indicara el detalle de las vacaciones de los trabajadores beneficiarios, sus pagos, y los importes pendientes de pago al vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, según formato que adjuntaba a foja 7169.

Que en atención al mencionado requerimiento, la recurrente presentó los siguientes escritos:



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

- Escrito de 22 de noviembre de 2017, de fojas 7140 y 7141, en el que señaló que la deducción por vacaciones correspondía a vacaciones devengadas y pagadas durante el ejercicio 2014, adjuntando la relación de los trabajadores beneficiarios.
- Escrito de 30 de noviembre de 2017, de foja 5835, en el que explicó que el total de S/ 755 487,00 correspondía a "Vacaciones pagadas – Empleados" por S/ 603 224,00 y "Vacaciones pagadas - Obreros" por S/ 152 263,00, por los cuales adjuntaba las boletas de pago con sus vouchers de pago.
- Escrito de 18 de enero de 2018, de foja 5359, en el que explicó que el total de S/ 755 487,00 correspondía a "Vacaciones pagadas – Empleados" por S/ 603 224,00 y "Vacaciones pagadas - Obreros" por S/ 152 263,00, adjuntando por el segundo de ellos las liquidaciones de beneficios sociales con sus respectivos cheques no negociables, con el detalle de los documentos entregados, cuyo total asciende a S/ 42 522,68.
- Escrito de 18 de enero de 2018, de foja 5237, en el que explicó que el total de S/ 755 487,00 correspondía a "Vacaciones pagadas – Empleados" por S/ 603 224,00 y "Vacaciones pagadas - Obreros" por S/ 152 263,00, adjuntando por el primero de ellos las boletas de pago con sus respectivas transferencias bancarias, con el detalle de los documentos entregados, cuyo total asciende a S/ 234 915,61.

Que según el numeral 4.2.1 del punto 4 del anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 7161 y 7162 vuelta, la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente el pago de las vacaciones, debido a que en los demás casos no proporcionó medios de pago, estados de cuenta bancarios donde se verifique el cargo de los medios de pago utilizados, constancias de recepción de cheques por parte del trabajador, boletas de pago y/o liquidaciones de beneficios sociales debidamente firmados por los trabajadores, conforme describe en su Anexo N° 2, de fojas 7145 a 7158. En ese sentido, observó el importe de S/ 448 392,19.

Que mediante el ítem 3 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , emitido conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara su descargo respecto a la observación por "Vacaciones no sustentadas" por S/ 448 392,00, de foja 1300.

Que en escrito de respuesta de 4 de setiembre de 2018, de foja 1245, la recurrente manifestó que adjuntaba la documentación correspondiente a las vacaciones pagadas en el ejercicio.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1294 y 1295 vuelta, la Administración dio cuenta que la recurrente sustentó parcialmente la observación, al no haber sustentado documentariamente el pago de las vacaciones de los trabajadores identificados en su Anexo N° 2, de fojas 1273 a 1276, en vista que, entre otro, no proporcionó documentos de recepción de cheques por parte del trabajador u otro documento donde se verifique la recepción del pago de tal concepto, detallando sus observaciones en el citado Anexo N° 2. En este sentido, mantuvo la observación por el importe de S/ 15 941,00.

Que según el inciso v) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Cuadragésimo Octava Disposición Transitoria y Final de la anotada ley precisa que los gastos a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la ley, que no hayan sido deducidos en el ejercicio al que corresponden, serán deducibles en el ejercicio en que efectivamente se paguen, aun cuando se encuentren debidamente provisionados en un ejercicio anterior.

Que el inciso a) del artículo 34 de la mencionada ley establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por el trabajo personal prestado en relación de dependencia, como sueldos, salarios, asignaciones, gratificaciones, aguinaldos y, en general, toda retribución por servicios personales.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que el inciso d) del artículo 57 de la anotada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 970, prescribe que las demás rentas, dentro de las cuales se encuentran las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Que el artículo 59 de la aludida ley señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aún cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que este Tribunal, mediante la Resolución N° 07719-4-2005, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha establecido que las remuneraciones vacacionales, dada su condición de tales y por tanto de rentas de quinta categoría, son deducibles como gasto de conformidad con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; esto es, en el ejercicio gravable al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración correspondiente a dicho ejercicio.

Que de otro lado, la Resolución de Superintendencia N° 380-2014/SUNAT⁸ estableció que el plazo máximo para presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, para las personas cuyo último dígito del RUC fuera 9, como es el caso de la recurrente, era el 8 de abril de 2015.

Que atendiendo a las normas y criterio jurisprudencial glosados, a efecto de la deducción de las remuneraciones vacacionales en el ejercicio 2014, en tanto, estas constituyen rentas de quinta categoría para su perceptor, corresponde verificar el cumplimiento de su pago hasta el plazo de vencimiento para la presentación de la declaración del Impuesto a la Renta del citado ejercicio.

Que al respecto, autores como _____ consideran que lo que interesa en el criterio de lo percibido es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aún cuando su disposición no haya sido real sino solo una posibilidad⁹.

Que conforme se ha indicado en la Resolución N° 07313-4-2021, desde el punto de vista civil, podría interpretarse que en aplicación del artículo 1233 del Código Civil que dispone que "la entrega de títulos valores que constituyen órdenes o promesas de pago, sólo extinguirá la obligación primitiva cuando hubiesen sido pagados o cuando por culpa del acreedor se hubiesen perjudicado, salvo pacto en contrario", tratándose del cheque (título valor), el ingreso habría quedado a disposición cuando su titular lo hubiese cobrado; sin embargo, desde el punto de vista tributario, la interpretación más acorde con lo indicado por el artículo 59 de la Ley del Impuesto a la Renta (nótese que este señala que se considera que se encuentra a disposición del acreedor aun cuando este no haya cobrado la acreencia en efectivo o en especie) es que se considere que el ingreso ha sido percibido, tratándose de títulos valores como el cheque, desde el momento en que el acreedor haya estado en la posibilidad de recogerlo¹⁰ y cobrarlo, aun cuando no lo haya hecho efectivamente.

Que por su parte, este Tribunal en las Resoluciones N° 11985-8-2013 y 05657-5-2004, entre otras, al delimitar el criterio de lo percibido en el Impuesto a la Renta, ha establecido que la "puesta a disposición" a que hace referencia la ley del citado impuesto debe ser entendida como la oportunidad en que el contribuyente puede hacer suyo el ingreso, dependiendo solo de su voluntad que tal situación acontezca.

Que conforme se advierte del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, la Administración reparó la suma de S/ 15 941,00 por no acreditarse el pago realizado por concepto de "vacaciones" en favor de _____

, al considerar que no se

⁸ Resolución que aprobó disposiciones y formularios para la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

⁹ REIG, Enrique. Impuesto a las Ganancias. Ediciones Macchi. Buenos Aires. 2001. p. 311.

¹⁰ Para lo cual se requiere el que el deudor haya comunicado a su acreedor que desde determinada fecha puede recoger el cheque.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

acreditó su pago o la puesta a disposición dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014; lo que corresponde analizar a continuación, para lo cual se considerará la documentación proporcionada por la recurrente en el procedimiento de fiscalización, así como aquella adjuntada en el procedimiento contencioso tributario.

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1276 y 12893 vuelta, señaló que en el caso de -a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 450,00-, según la Liquidación de beneficios (gratificaciones, vacaciones, CTS y bonificación), el importe a pagar era de S/ 1 522,50, por el que la recurrente presentó un depósito de S/ 396,90 sin proporcionar medios de pagos abonados a la cuenta del trabajador, ni documento que acredite el pago; y que en instancia de reclamación adjuntó un cheque que no contaba con firma ni identificación de la persona que lo emitió, ni constancia de recepción.

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 30 de junio de 2014, de foja 49291, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 1 522,50, que incluye vacaciones truncas por S/ 450,00.

Que se tiene copia del Cheque N° de 2 de julio de 2014 por S/ 1 522,50, de foja 49290, girado por la recurrente a nombre de en donde se aprecia la firma por recepción del cheque, así como el "Estado de Cuenta Corriente" del del mes de julio de 2014, de foja 49289, en el que se observa el cargo en dicha cuenta en el mes de julio de 2014 por el cobro del referido Cheque N° .

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de por S/ 450,00, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1276 y 12893 vuelta, señaló que en el caso de , a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 315,00, no se presentó documento que acredite el pago de tal concepto.

Que se tiene en autos, a foja 990, la "Liquidación de Beneficios Sociales por Tiempo de Servicio" de 30 de setiembre de 2014, por el importe de S/ 7 199,75, que incluía, entre otros, el importe de vacaciones truncas por S/ 964,28; así como el Cheque N° y un voucher contable, de foja 991.

Que no obstante, de la revisión de la documentación que obra en el expediente no se aprecia aquella que acredite la entrega o puesta a disposición del Cheque N° ni su cobro; por lo que al no haberse acreditado el pago por concepto de vacaciones en favor de María Llanos Arribasplata por S/ 315,00, procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1276 y 12893 vuelta, señaló que en el caso de -a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 3 500,00-, según la boleta de pago (sueldo y vacaciones) el importe a pagar era de S/ 1 241,65, sin embargo, el documento Consulta de Pago del no consigna el detalle; y si bien en instancia de reclamación se presentó el documento denominado "Solicitudes procesadas", este no resultaba suficiente para acreditar el pago.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de noviembre de 2014, de foja 5636, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 3 500,00, además de su remuneración básica de S/ 700,00; conceptos a los



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

que realizados los descuentos de ley, así como un adelanto realizado, resultó como neto a pagar la suma de S/ 1 241,65.

Que además se presentó el documento denominado "Consulta de Pagos Realizados" con su adjunto "Solicitudes Procesadas – Detalle", emitidos por Interbank¹¹, de fojas 49287 y 49288, en los que se observa, contrariamente a lo señalado por la Administración, que el 28 de noviembre de 2014 se abonó en la cuenta de el importe de S/ 1 241,65.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1276 y 12892, señaló que en el caso de : –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 2 333,33–, según la boleta de pago (sueldo y vacaciones) el importe a pagar era de S/ 2 719,12, sin embargo, el documento Consulta de Pago del no consigna el detalle; y si bien en instancia de reclamación se presentó el documento denominado "Solicitudes procesadas", este no resultaba suficiente para acreditar el pago.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de noviembre de 2014, de foja 5635, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 2 333,33, además de su remuneración básica de S/ 7 666,67 y promedio de remuneración variable por S/ 388,89; conceptos a los que realizados los descuentos de ley, así como un adelanto realizado, resultó como neto a pagar la suma de S/ 2 719,12.

Que además se presentó el documento denominado "Solicitudes Procesadas – Detalle", emitido por Interbank, de foja 39164, en el que se observa, contrariamente a lo señalado por la Administración, que el 28 de noviembre de 2014 se abonó en la cuenta de el importe de S/ 2 719,12.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1276 vuelta y 12892, señaló que en el caso de : –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 816,67–, según la boleta de pago (sueldo y vacaciones) el importe a pagar era de S/ 1 720,71, sin embargo, el documento Consulta de Pago del no consigna el detalle; y si bien en instancia de reclamación se presentó el documento denominado "Solicitudes procesadas", este no resultaba suficiente para acreditar el pago.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de noviembre de 2014, de foja 5634, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 816,67, además de su remuneración básica de S/ 2 683,33 y promedio de remuneración variable por S/ 77,78; conceptos a los que realizados los descuentos de ley, así como un adelanto realizado, resultó como neto a pagar la suma de S/ 1 720,71.

Que además se presentó el documento denominado "Solicitudes Procesadas – Detalle", emitido por Interbank, de foja 49280, en el que se observa, contrariamente a lo señalado por la Administración, que el 28 de noviembre de 2014 se abonó en la cuenta de el importe de S/ 1 720,71.

¹¹ A solicitud de la recurrente, conforme se aprecia de la Carta de 18 de octubre de 2018, de fojas 49285 y 49286.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1276 vuelta y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 1 470,00–, según la Liquidación de beneficios (gratificaciones, vacaciones, CTS y bonificación), el importe a pagar era de S/ 6 280,41, por el que la recurrente no presentó documentación que acredite su pago; y que en instancia de reclamación adjuntó un cheque que no contaba con constancia de recepción.

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 31 de octubre de 2014, de foja 49274, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 6 280,41, que incluye vacaciones truncas por S/ 1 470,00.

Que se tiene copia del Cheque N° _____ de 5 de noviembre de 2014 por S/ 6 280,41, de foja 49271, girado por la recurrente a nombre de _____, así como el "Estado de Cuenta Corriente" del mes de noviembre de 2014, de foja 49270, en el que se observa el cargo en dicha cuenta en el mes de noviembre de 2014 por el cobro del referido Cheque N° _____.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 1 470,00, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1276 vuelta y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 152,50– no se presentó boleta de pago ni liquidación de beneficios sociales, solo copia del Cheque N° _____ por S/ 1 015,61 que no contaba con constancia de recepción; y que si bien en instancia de reclamación se presentó la Liquidación de Beneficios Sociales y copia del cheque, no se visualizaba su emisor, ni contaba con constancia de recepción.

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 31 de diciembre de 2014, de foja 49269, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 1 015,61, que incluye vacaciones truncas por S/ 152,50.

Que se tiene copia del Cheque N° _____ de 31 de diciembre de 2014 por S/ 1 015,61, de foja 9580, girado por la recurrente a nombre de _____ apreciándose en la misma foja el documento de 31 de diciembre de 2014 que indica "Páguese a la orden de _____", que contiene a su vez información referida al pago del importe de S/ 1 015,61, aludiendo expresamente al Cheque N° _____, el cual cuenta con la firma de _____ en el apartado "recibí conforme", que acredita que dicho título valor estuvo a disposición de la mencionada persona.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 152,50, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1276 vuelta y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 595,97– se presentó el Voucher N° _____ por S/ 2 343,02, mas no se presentó documentación que acredite su pago; y que en instancia de reclamación adjuntó un cheque que no contaba con constancia de recepción.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 31 de enero de 2014, de foja 955, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 2 343,02, que incluye vacaciones truncas por S/ 595,97.

Que se tiene copia del Cheque N° _____ de 6 de febrero de 2014 por S/ 2 343,02, de foja 49267, girado por la recurrente a nombre de _____, así como el "Estado de Cuenta Corriente" del _____ del mes de febrero de 2014, de foja 49266, en el que se observa el cargo en dicha cuenta en el mes de febrero de 2014 por el cobro del referido Cheque N° _____.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 595,97, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1275 y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 1 717,09– el Cheque N° _____ se encontraba anulado, no coincidiendo el importe girado con el que debió pagarse según liquidación; y que en instancia de reclamación se presentó la liquidación de beneficios sociales y el cheque, título valor que no contaba con constancia de recepción.

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 15 de enero de 2014, de foja 49263, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 4 391,76, que incluye vacaciones truncas por S/ 1 717,09.

Que en el procedimiento de fiscalización la recurrente proporcionó el Cheque N° _____ de 16 de enero de 2014 por S/ 1 528,22, de foja 934, no obstante este se encuentra anulado.

Que ahora bien, presentó además copia del Cheque N° _____ de 24 de enero de 2014 por S/ 4 391,76, de foja 49265, girado por la recurrente a nombre de _____ así como el "Estado de Cuenta Corriente" del BCP del mes de enero de 2014, de foja 49264, en el que se observa el cargo en dicha cuenta en el mes de enero de 2014 por el cobro del referido Cheque N° _____.

Que en ese sentido, estando a que se acreditaron los pagos por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 1 717,09, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1275 y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 35,85–, no se presentó documentación que acredite el pago; y si bien en instancia de reclamación se sostiene que se proporcionó el cheque, este figura como anulado.

Que obra en autos la Liquidación de Beneficios Sociales de 16 de abril de 2014, de foja 49256, en la que se aprecia un importe neto a pagar de S/ 174,21, que incluye vacaciones truncas por S/ 35,85.

Que así también se proporcionó el Cheque N° _____ de 16 de abril de 2014 por S/ 174,21, de foja 49251, no obstante este se encuentra anulado.

Que además, se presentó documentación referida al cese del vínculo laboral de _____ como Certificado de trabajo, Constancia de baja de trabajador de SUNAT, Solicitud de liquidación de personal y Formato de libre adeudo por término de relación laboral, de fojas 49254, 49255, 49259 y 49260, la cual no demuestra el pago realizado por concepto de vacaciones en favor de dicha persona.

Que en ese sentido, al no haberse acreditado el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ procede mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que conforme con el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°
apelada, de fojas 1274, 1275 y 12892, el reparo vinculado a
de (i) S/ 388,08, (ii) S/ 388,08 y (iii) S/ 24,14.

y la resolución
se asocia a los importes

✓ *Importe de S/ 388,08*

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°
la resolución apelada, de fojas 1275 y 12892, señaló que en el caso de —a quien se
le asignó un primer pago de vacaciones por S/ 388,08— solo se presentó una boleta y un cuadro que no
acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento “Detalle de Planilla de
Haberes” del BCP, que alude a un importe que no coincide con el que es materia de reparo.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de mayo de 2014, de foja 49249, en la
cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de —por concepto de
“Vacaciones” el monto de S/ 388,08, además de su asignación por escolaridad de S/ 25,73; conceptos a
los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 352,39.

Que se tiene el documento “Detalle de Planilla de Haberes” emitido por el I , de foja 49248, en el que se
indica que el importe de S/ 352,39 fue abonado a —el 6 de junio de 2014, como parte
de una operación denominada “Planilla N° 003478” por el total de S/ 43 253,73, lo que se corrobora con el
“Estado de Cuenta Corriente” de junio de 2014 del mismo banco, en el que se indica que en dicho mes se
realizó la operación “003478” por el total de S/ 43 253,73, de foja 49247.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de —
por S/ 388,08, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto
a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ *Importe de S/ 388,08*

Que al respecto, la Administración, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°
la resolución apelada, de fojas 1275 y 12892, señaló que en el caso de —a quien se
le asignó un segundo pago de vacaciones por S/ 388,08— solo se presentó una boleta y un cuadro que no
acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento “Detalle de Planilla de
Haberes” del —, que alude a un importe que no coincide con el que es materia de reparo.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de junio de 2014, de foja 49246, en la
cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de —por concepto de
“Vacaciones” el monto de S/ 388,08, además de su asignación por escolaridad de S/ 25,73; conceptos a
los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 312,38.

Que se tiene el documento “Detalle de Operación - Planilla de Haberes” emitido por el — de fojas 49244
y 49245, en el que se indica que el importe de S/ 312,38 fue abonado a —el 13 de junio
de 2014, como parte de una operación denominada “Planilla N° — por el total de S/ 41 986,32, lo que
se corrobora con el “Estado de Cuenta Corriente” de junio de 2014 del mismo banco, en el que se indica
que en dicho mes se realizó la operación “003512” por el total de S/ 41 986,32, de foja 49243.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de —
por S/ 388,08, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto
a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ *Importe de S/ 24,14*

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N°
la resolución apelada, de fojas 1274 y 12892, señaló que en el caso de —y
—a quien se



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

le asignó el pago de vacaciones por S/ 24,14– solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del BCP, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obran en autos las siguientes boletas de pago de remuneraciones:

- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna a pagar en favor de por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 24,14 y otros conceptos por S/ 280,37, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 275,59, de foja 49229.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna a pagar en favor de diversos conceptos por S/ 298,40, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 211,01, de foja 49228.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por concepto de "Bonificación extraordinaria – Essalud" y "Gratificaciones" por el total de S/ 1 945,46, que realizado el descuento del adelanto de la gratificación, resultó como neto a pagar la suma de S/ 8,77, de foja 49226.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por diversos conceptos por el total de S/ 141,66, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 123,25, de foja 49227.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 618,62, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____ de foja 49225, en el que se indica que el importe de S/ 618,62 fue abonado a _____ el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49225 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que se acredító el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 24,14, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que conforme con el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____, apelada, de fojas 1274, 1275 vuelta y 12892, el reparo vinculado a _____ importes de (i) S/ 82,31 y (ii) S/ 1 299,03.

y la resolución
se asocia a los

- ✓ Importe de S/ 82,31

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1275 vuelta y 12892, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 82,31– solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" de _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de junio de 2014, de foja 49242, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 82,31, además de su asignación por escolaridad de S/ 10,77, conceptos a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 79,98; asimismo, figura la boleta de pago de remuneraciones del mes de julio de 2014 con un neto por pagar de S/ 648,45, de foja 49241.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 728,43, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49240, en el que se indica que el importe de S/ 728,43 fue abonado a _____ el 11 de julio de 2014, como parte de



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

una operación denominada "Planilla N° 003615" por el total de S/ 59 336,99, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de julio de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003615" por el total de S/ 59 336,99, de foja 49240 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 82,31, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ *Importe de S/ 1 299,03*

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1274 y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ -a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 1 299,03-, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación no se acreditó el pago de las boletas de pago presentadas.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de julio de 2014, de foja 49241, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 577,15, además de su asignación por escolaridad de S/ 50,02 y bono por producción de S/ 200,00, conceptos a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 648,45; asimismo, se presenta la boleta de pago de remuneraciones del mes de junio de 2014 con un neto por pagar de S/ 79,98, de foja 49242, mencionada anteriormente.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 728,43, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49240, en el que se indica que el importe de S/ 728,43 fue abonado a _____ el 11 de julio de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003615" por el total de S/ 59 336,99, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de julio de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003615" por el total de S/ 59 336,99, de foja 49240 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que de un total de S/ 1 299,03 reparado se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 577,15, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo por este último importe, y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que distinto es el caso por la diferencia de S/ 721,88, por la cual no se presentó el sustento del pago por concepto de vacaciones en favor de _____, por lo que se mantiene el reparo por dicha diferencia, confirmándose la resolución apelada en tal extremo.

•

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1275 vuelta y 12892, señaló que en el caso de _____ -a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 146,97-, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del BCP, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obran en autos las siguientes boletas de pago de remuneraciones:

- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" los montos de S/ 13,17 y S/ 133,80, cuya suma resulta S/ 146,97, así como otros conceptos por S/ 637,25, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 719,54, de foja 49239.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de _____ Agüero por diversos conceptos por S/ 357,91, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 267,57, de foja 49238.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

- Boleta de pago de agosto de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por diversos conceptos por S/ 163,58, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 141,45, de foja 49237.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de Agüero por concepto de "Bonificación extraordinaria – Essalud" y "Gratificaciones" por el total de S/ 432,25, que realizado el descuento del adelanto de la gratificación, resultó como neto a pagar la suma de S/ 10,39, de foja 49236.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 1 138,95, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el BCP, de foja 49235, en el que se indica que el importe de S/ 1 138,95 fue abonado a el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49235 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de por S/ 146,97, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° y la resolución apelada, de fojas 1275 vuelta y 12892, señaló que en el caso de -a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 197,22–, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del BCP, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obran en autos las siguientes boletas de pago de remuneraciones:

- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna a pagar en favor de por concepto de "Vacaciones" los montos de S/ 63,42 y S/ 133,80, cuya suma resulta S/ 197,22, así como otros conceptos por S/ 912,89, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 840,23, de foja 49234.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por diversos conceptos por S/ 365,10, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 274,70, de foja 49233.
- Boleta de pago de agosto de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por diversos conceptos por S/ 177,98, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 155,83, de foja 49232.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de por concepto de "Bonificación extraordinaria – Essalud" y "Gratificaciones" por el total de S/ 432,35, que realizado el descuento del adelanto de la gratificación, resultó como neto a pagar la suma de S/ 10,49, de foja 49231.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 1 281,25, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el , de foja 49230, en el que se indica que el importe de S/ 1 281,25 fue abonado a el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49230 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de por S/ 197,22, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1274 y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 57,08–, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de julio de 2014, de foja 49218, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 57,08, además de otros conceptos por S/ 229,23, a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 268,05.

Que se tiene el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49217, en el que figura que el importe de S/ 268,05 fue abonado a _____ el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° _____" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49216.

Que en ese sentido, estando se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 57,08, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1274 vuelta y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 45,08– solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de julio de 2014, de foja 49215, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 45,08, además de otros conceptos por S/ 216,79, a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 250,04.

Que se tiene el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49214 vuelta, en el que se indica que el importe de S/ 250,04 fue abonado a Heduardo Contreras Saavedra el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49214.

Que en ese sentido, estando se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 45,08, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1274 vuelta y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 41,86–, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de julio de 2014, de foja 49213, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

"Vacaciones" el monto de S/ 41,86, además de otros conceptos por S/ 247,97, a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 272,85.

Que se tiene el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49212 vuelta, en el que figura que el importe de S/ 272,85 fue abonado a _____ el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49212.

Que en ese sentido, estando se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 41,86, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1274 vuelta y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 13,19– solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____ del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obran en autos las siguientes boletas de pago de remuneraciones:

- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" por el monto de S/ 13,19, así como otros conceptos por S/ 232,78, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 219,81, de foja 49211.
- Boleta de pago de agosto de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de _____ por diversos conceptos por S/ 147,90, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 127,86, de foja 49210.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de _____ por diversos conceptos por S/ 340,78, que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 252,04, de foja 49209.
- Boleta de pago de julio de 2014, que consigna un importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Bonificación extraordinaria – Essalud" y "Gratificaciones", por el total de S/ 353,79, que realizado el descuento del adelanto de la gratificación, resultó como neto a pagar la suma de S/ 7,93, de foja 49208.

Que de los importes netos a pagar se tiene que la suma de aquellos resulta S/ 607,64, importe que figura en el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____, de foja 49207, en el que se indica que el importe de S/ 607,64 fue abonado a _____ el 8 de agosto de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 003734" por el total de S/ 125 105,75, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de agosto de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "003734" por el total de S/ 125 105,75, de foja 49207 vuelta.

Que en ese sentido, estando a que se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 13,19, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

•

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1273 y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ –a quien se le asignó el pago de vacaciones por S/ 1 734,50–, solo se presentó una boleta y un cuadro que no acredita el pago; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de octubre de 2014, de foja 49206, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 1 734,50, además de la "Asignación escolar" por S/ 162,75, conceptos a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 1 578,55.

Que se tiene el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____ de foja 49205 vuelta, en el que figura que el importe de S/ 1 578,55 fue abonado a _____ el 17 de octubre de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° 004013" por el total de S/ 79 238,29, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de octubre de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "004013" por el total de S/ 79 238,29, de foja 49205.

Que en ese sentido, estando se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de _____ por S/ 1 734,50, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que al respecto, la Administración en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ y la resolución apelada, de fojas 1273 y 12892 vuelta, señaló que en el caso de _____ de las vacaciones otorgadas por S/ 853,55, se acreditó el importe de S/ 716,41, reparándose la diferencia de S/ 137,14; y que en instancia de reclamación se adjuntó el documento "Detalle de Planilla de Haberes" del _____, del cual no se observa que tenga relación con el pago de vacaciones.

Que obra en autos la boleta de pago de remuneraciones del mes de noviembre de 2014, de foja 49204, en la cual la recurrente consideró como importe a pagar en favor de _____ por concepto de "Vacaciones" el monto de S/ 137,14, además de otros conceptos por S/ 281,25, a los que realizados los descuentos de ley, resultó como neto a pagar la suma de S/ 356,24.

Que se tiene el documento "Detalle de Planilla de Haberes" emitido por el _____ de foja 49203 vuelta, en el que figura que el importe de S/ 356,24 fue abonado a _____ el 28 de noviembre de 2014, como parte de una operación denominada "Planilla N° _____" por el total de S/ 71 252,68, lo que se corrobora con el "Estado de Cuenta Corriente" de noviembre de 2014 del mismo banco, en el que consta que en dicho mes se realizó la operación "004195" por el total de S/ 71 252,68, de foja 49203.

Que en ese sentido, estando se acreditó el pago por concepto de vacaciones en favor de Montero por S/ 137,14, dentro del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, procede levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que presentó la documentación que sustenta el pago en favor de las personas que recibieron el concepto de "Vacaciones"; debe señalarse que la documentación a la que alude la recurrente ha sido merituada por esta instancia, de cuya evaluación se estableció que –en algunos casos– se cumplió con acreditar el pago de vacaciones con anterioridad a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que sobre el cuestionamiento referido a que normativamente no se exige que en los cheques se identifique a la persona que lo suscribe; debe indicarse que conforme con lo analizado precedentemente, en el extremo de los reparos mantenidos no se ha acreditado la puesta a disposición de tales cheques, como es el caso de _____ siendo que incluso por este último el cheque presentado se encontraba anulado; debiendo precisarse que en el caso del importe de S/ 721,88 en favor de _____, no se presentó ninguna documentación.

1.2. "Participación de utilidades adicionales no sustentadas" (S/ 1 147 927,00)

Que la recurrente sostiene que la participación de utilidades adicionales fue otorgada a todos los trabajadores que participaron en la Gestión de Construcción y Dirección Gerencial del proyecto "Nuevo



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Alcázar Condominio"; habiendo proporcionado el "Acuerdo" para el pago de utilidades, "Panel de Control Proyecto Condominio Nuevo Alcázar", "Medición y distribución de la participación adicional en las utilidades – PAU 2014 – Nuevo Alcázar Condominio", "Medición de la participación en el ahorro obtenido", registros contables y contratos de trabajo.

Que anota que presentó 20 contratos de los 25 beneficiados, toda vez que

desempeñaban puestos gerenciales y de dirección, que por su antigüedad no contaban con contrato de trabajo escrito, lo que no resulta impedimento a efecto que tales personas hayan participado en la Gestión de Construcción y Dirección Gerencial del Proyecto

Que indica que el "Panel de Control Proyecto Condominio Nuevo Alcázar" si bien contiene datos generales, al evaluarse con los demás documentos aportados se observa que guardan relación entre sí, acreditándose así el cumplimiento de los lineamientos para la obtención de la participación adicional otorgada.

Que refiere que la Administración cuestiona el cumplimiento de los contratos suscritos con sus trabajadores, sin tener algún indicio de que se haya podido dar algún tipo de incumplimiento o simulación al momento de prestar el servicio, con lo cual estaría partiendo de considerar la existencia de mala fe en el actuar de la empresa.

Que resalta que los contratos hacen referencia a las funciones generales y el puesto de trabajo de cada trabajador, información que concordada con el "Panel de Control Proyecto Condominio Nuevo Alcázar" y "Medición de la participación en el ahorro obtenido", evidencia que los servicios de los trabajadores estuvieron vinculados a la Gestión y Dirección Gerencial de dicho proyecto.

Que anota que la Administración solicitó el control de ingresos y salidas de obra, el que no necesariamente aplica para todo el personal beneficiado con las utilidades adicionales, dado que no todo el personal debía estar en obra, o incluso se trataba de personal no sujeto a fiscalización o de confianza, a los que no les resulta aplicable el control de ingresos y salidas de obra.

Que precisa que la División Inmobiliaria no fue incluida en el beneficio, al no estar dentro de los lineamientos señalados en el "Acuerdo" para el pago de utilidades, ni dentro del "Panel de Control del Proyecto Condominio Nuevo Alcázar".

Que concluye que cumplió con acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad, para lo cual invoca a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003, 00523-4-2006, 01752-1-2006 y 03716-4-2017.

Que mediante escrito ampliatorio de 2 de octubre de 2019, de fojas 49965 a 49968, describe nuevamente los documentos presentados a efecto de sustentar los criterios para su obtención, a efecto que sean evaluados de forma conjunta; y si bien concuerda en el hecho que el "Panel de Control Proyecto Condominio Nuevo Alcázar" solo contenía datos generales, tal documento debe ser apreciado en conjunto con los demás elementos probatorios que permitieran advertir los detalles de dicho proyecto, y los criterios fijados para otorgar las utilidades adicionales a los trabajadores que cumplieron con dichos requisitos.

Que arguye que la Administración cuestiona que las personas beneficiarias de las utilidades adicionales hayan efectivamente realizado trabajos en su favor, caso en el que le corresponde a dicha entidad demostrar tal afirmación, pues de no realizar ello vulneraría el principio de presunción de veracidad.

Que añade que con relación al criterio de generalidad la Administración cuestiona que no se incluyó a los trabajadores de la Gerencia de División Inmobiliaria, lo que no resulta correcto, debido a que la División Inmobiliaria no reunía los requisitos para gozar del beneficio, que estaba destinado únicamente a los trabajadores del área de Gestión de Construcción y Dirección Gerencial que participó en el proyecto "Nuevo Alcázar Condominio".

Que mediante escrito de alegatos, de foja 61879, reitera sus argumentos.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no sustentó la deducción de la participación adicional en las utilidades otorgada a los trabajadores del "Proyecto Nuevo Alcázar", ni el cumplimiento del criterio de generalidad en su otorgamiento.

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.3 de la Resolución de Determinación N° _____ de fojas 9770 a 9773 y 9777, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, se aprecia que la Administración reparó el citado tributo y ejercicio por el concepto de "Participaciones de utilidades adicionales no sustentadas" por S/ 1 615 007,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y sus resultados, y señalando como base legal el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; siendo que la Administración en instancia de reclamación, de fojas 12889 y 12890 vuelta, levantó parcialmente el reparo en S/ 467 080,00, asociado a la "Participación de utilidades adicionales – Dietas al Directorio", por lo que es materia de controversia el reparo por el importe de S/ 1 147 927,00.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ de fojas 7173 y 7174, la Administración advirtió que en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 la recurrente dedujo el concepto de "Reparo DJ 2013 / Provisión Genérica / Aplicada Plla. Ejercicio 2014" por S/ 1 615 007,00, según detalla en su Anexo N° 2¹², de foja 7171; respecto del cual solicitó que presentara la documentación que permita verificar el cumplimiento del principio de causalidad, conforme con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con escrito de 22 de noviembre de 2017, de foja 7140, la recurrente señaló que el concepto de "Reparo DJ 2013 / Provisión Genérica / Aplicada Plla. Ejercicio 2014" por S/ 1 615 007,00, abordaba el (i) "Pago de Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 147 927,00, por el que presentaba el detalle del personal beneficiario de ello, y (ii) "Pago de dieta de directorio a _____" por S/ 467 080,00 que correspondía al ejercicio 2013, que al no haber sido pagado fue adicionado en dicho ejercicio, por lo que resultaba correcto deducirlo en el ejercicio 2014.

Que asimismo, en los escritos de 30 de noviembre de 2017 y 18 de enero de 2018, de fojas 5237, 5359 y 5835, la recurrente detalló la composición del importe de S/ 11 763 355,00¹³, explicando lo siguiente:

- En su reporte de detalle de remuneraciones pagadas en el ejercicio 2014 por el concepto de "Participación de Utilidades Adicionales" consideró S/ 1 153 427,00, sin embargo en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 dedujo el importe de S/ 1 147 927,00; esto es, consideró un menor importe de S/ 5 500,00.
- En su reporte de detalle de remuneraciones pagadas en el ejercicio 2014 por el concepto de "Dieta de directorio" _____ consideró S/ 467 080,00, y en su determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 dedujo el mismo importe (S/ 467 080,00).

Que en el numeral 4.2.2 del punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de foja 7161, la Administración dejó constancia que si bien la recurrente presentó información referida a los beneficiarios de la "Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 153 426,95, no proporcionó las políticas internas o acuerdos de distribución de dicha participación, ni cómo esta fue determinada; observando además que (i) no se presentó el sustento que permita verificar que el importe de la participación adicional en las utilidades haya sido adicionado a otro ejercicio, como sostiene la recurrente; (ii) no se acreditó el pago del beneficio; y (iii) no se presentó las boletas de pago de _____.

Agregó que si bien la recurrente mencionó una diferencia de S/ 5 500,00 no deducida, ello no fue acreditado.

Que en cuanto a la dieta de directorio por S/ 467 080,00 refirió que no se presentó documentación que sustente su deducción.

¹² En el Anexo N° 2 del Requerimiento N° _____ se indica los conceptos de _____ por S/ 9 392 861,00, "Vacaciones devengadas Obreros y Empleados / Pagadas y/o gozadas al 31/12/2014" por S/ 755 487,00 y "Reparo DJ 2013 / Provisión Genérica / Aplicada Plla. Ejercicio 2014" por S/ 1 615 007,00, lo que arroja el total de S/ 11 763 355,00.

¹³ Al cual se alude en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° _____



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que asimismo, anotó que la "Participación de Utilidades Adicionales" no cumple con el criterio de generalidad debido a que dentro de los beneficiarios no se incluye al personal de la Gerencia General, Gerencia de Administración y Finanzas, Gerencia de División de Construcciones y Gerencia de División Inmobiliaria, considerando para ello el organigrama aportado por la recurrente.

Que en este sentido, observó el total de S/ 1 615 007,00, que comprende lo siguiente: (i) "Participación de Utilidades Adicionales – Dietas al Directorio" por S/ 467 080,00; y (ii) "Participación de Utilidades Adicionales" por la diferencia de S/ 1 147 927,00, según describe en su Anexo N° 3, de foja 7144.

Que mediante el ítem 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° emitido conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos respecto a la observación por "Participación de Utilidades Adicionales", de foja 1300.

Que con escrito de 4 de setiembre de 2018, de foja 1245, la recurrente señaló que sustentaba la deducción con la documentación correspondiente, así como con copia del expediente por la revisión del mismo caso en el procedimiento de fiscalización iniciado en noviembre de 2015.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1293 y 1294, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, indicando sobre la "Participación de Utilidades Adicionales – Dietas al Directorio" por S/ 467 080,00 que no se acreditó documentariamente su deducción.

Que en cuanto a la "Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 147 927,00 señaló que (i) no se proporcionó las políticas internas o acuerdos de distribución de la participación, ni la forma en que fue calculada a fin de sustentar la participación adicional; (ii) no se acreditó el pago del beneficio; y (iii) no se presentó las boletas de pago de

y Agregó que dentro de los beneficiarios no se incluye al personal de la Gerencia General, Gerencia de Administración y Finanzas, Gerencia de División de Construcciones y Gerencia de División Inmobiliaria, considerando para ello el organigrama aportado por la recurrente, por lo que tampoco se cumple con el criterio de generalidad.

Que en este sentido, mantuvo la observación por S/ 1 615 007,00, por "Participación de Utilidades Adicionales – Dietas al Directorio" (S/ 467 080,00) y "Participación de Utilidades Adicionales" (S/ 1 147 927,00); no obstante, según se ha indicado, la Administración en instancia de reclamación levantó el primero de ellos, por lo que es materia de controversia el concepto de "Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 147 927,00.

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

Que según el inciso I) del citado artículo 37, son deducibles, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

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

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 04040-8-2014, entre otras, ha establecido que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que de acuerdo con las normas y criterio glosado se tiene que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los incluidos por la Ley N° 28991.

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 N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006¹⁴, entre otras, se ha señalado que a fin de cumplir con el criterio de generalidad, deberá verificarse que los gastos hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 03716-4-2017¹⁵ y 07422-1-2018, ha establecido que el término con "carácter general" hace alusión a que tales desembolsos sean efectuados a la totalidad de trabajadores que cumplen con ciertas características comunes, es decir, llevan implícito el concepto de universalidad, debiendo para ello tenerse en cuenta que dichas erogaciones deberán de ser otorgadas conforme a pautas o parámetros que de manera general beneficien a todos los trabajadores de la empresa, debiendo para ello considerarse criterios tales como jerarquía, nivel, antigüedad, entre otros.

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

Que de acuerdo con el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1293 y 1294, la Administración reparó el concepto de "Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 147 927,00, al considerar que no se sustentó documentariamente y no se cumplió con el criterio de generalidad; asimismo, que no se acreditó el pago del beneficio, ni se presentó las boletas de pago de

Estas dos últimas

observaciones fueron levantadas en instancia de reclamación, de foja 12891 vuelta.

Que en ese sentido, se tiene que el reparo a la "Participación de Utilidades Adicionales" por S/ 1 147 927,00, se basa en que no se sustentó documentariamente y no se cumplió con el criterio de generalidad.

Que conforme con el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 1272, la "Participación de Utilidades Adicionales" deducidas se asocian a los siguientes trabajadores:

Cuadro N° 1

Nº	Trabajador	Cargo	Importe (S/)
1		Gerente General	607 123,14
2		Gerente de División Inmobiliaria	136 092,78
3		Gerente de División Construcción	119 203,23

¹⁴ Invocadas también por la recurrente.

¹⁵ Invocada también por la recurrente



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

4		Superintendente de obra	58 510,32
5	--	Superintendente de obra	54 730,64
6		Jefe de obra	25 843,49
7		Jefe de obra	8 991,70
8		Jefe de obra	884,89
9		Asistente de producción de edificaciones	15 002,18
10		Asistente de producción de edificaciones	6 212,89
11		Jefe de aseguramiento y control de calidad	15 228,14
12		Asistente de calidad	7 161,00
13		Sub jefe de aseguramiento y control de calidad	6 484,09
14		Asistente de aseguramiento y control de calidad	3 141,34
15		Arquitecto de acabados	469,58
16		Sub jefe de producción de acabados	10 600,94
17		Jefe de oficina técnica	15 541,94
18		Asistente de oficina técnica	15 201,00
19		Asistente de oficina técnica	3 153,40
20		Jefe de desarrollo tecnológico	10 024,08
21		Jefe de administración de obras	8 886,65
22		Administrador de obra	8 882,75
23		Prevenciónista de riesgos	4 563,50
24		Jefe de bienestar social de obras (Div. Inmobiliaria)	3 556,32
25		Trabajadora social (Capital Humano)	7 936,96

Que en el acta de "Junta General de Accionistas de _____" de 3 de marzo de 2014, de foja 9431, se dio cuenta que su realización tuvo como agenda la "Aprobación de Pago de Utilidades Adicionales en el Ejercicio 2014", en la que se indicó lo siguiente:

"(...) habiéndose evidenciado una buena gestión y reducción de costos hasta el cierre del ejercicio 2013 en el desarrollo del Proyecto _____", tal como se mostraba en el informe exhibido a la junta, resultaba oportuno reconocer el desempeño del personal con participación en la gestión de Construcción y Dirección Gerencial de dicho proyecto y brindar una motivación adicional para continuar con la mejora en sus funciones relacionadas al proyecto. En ese sentido, se puso a consideración de los accionistas reconocer el pago de utilidades adicionales al personal antes indicado que tuvo participación en la gestión del Proyecto _____".

Luego de una breve deliberación, los señores accionistas acordaron por unanimidad otorgar utilidades adicionales al personal con participación en la gestión de Construcción y Dirección Técnica y Gerencial del Proyecto "_____", estableciéndose que el valor de las utilidades adicionales que se otorgarán ascenderá a:

- Personal Staff Construcciones NAC: 0,3849% del Resultado 2013 (Antes de participaciones e impuestos).
- Dirección Técnica y Gerencial: 2,1124% del Resultado 2013 (Antes de participaciones e impuestos).

Asimismo, se acordó por unanimidad determinar que el valor a distribuirse se aplicará en función a los criterios siguientes:

Personal Staff Construcciones NAC

- Remuneración Básica x Factor Ponderado Anual (FPA = Factor Anual Días x Factor Anual Remuneración x Factor Anual Desempeño).
- La utilidad adicional tendrá un máximo de 3.7 remuneraciones básicas.

Dirección Técnica y Gerencial:

- % Resultado del periodo x Factor Ponderado Anual (FPA = Factor Anual Días x Factor



Tribunal Fiscal

N° 06800-4-2024

Anual Remuneración x Factor Anual Desempeño).

- La utilidad adicional tendrá un máximo de 18 remuneraciones básicas".

Que al respecto, la recurrente presentó el "Informe Mensual de Obra – Diciembre 2013 – ", de fojas 9428 a 9430, el cual corresponde a un documento incompleto, al solo advertirse el índice del contenido de dicho informe, siendo uno de tales apartados el referido al "Control de Costos", cuyo contenido no obra en autos; situación que debe resaltarse en tanto la reducción de costos fue uno de los aspectos a considerar para la entrega de la denominada "Participación de Utilidades Adicionales".

Que además, se adjuntó a foja 9427 el documento denominado "Panel de Control Proyecto – Nuevo Alcázar Condominio" de 28 de enero de 2014, el cual no se nombra como uno que forme parte del mencionado "Informe Mensual de Obra – Diciembre 2013 – Proyecto Nuevo Alcázar Condominio"; sin perjuicio de lo cual en el rubro "Margen vs Tiempo (Costo Proyecto)" de aquel documento se indica lo siguiente: (i) El margen programado de agosto a diciembre de 2013 fue de 9%; (ii) El margen valorizado de agosto de 2013 fue de 19,458%, que en diciembre de 2013 se redujo a 15,920%, y (iii) La proyección de cierre de agosto a diciembre de 2013 fue variable, de 7,615% (agosto), 7,107% (setiembre), 5,569% (octubre), 5,968% (noviembre) y 8,599% (diciembre), y en el rubro "Resultado de Obra" se alude a la gestión acumulada a la fecha, mostrándose las brechas entre el presupuesto original y el acumulado real, con una reducción del 15.92% en el total de costos; no habiéndose presentado mayor documentación que permita respaldar su contenido y verificar la gestión en la reducción de costos que motivó el otorgamiento del beneficio.

Que ahora bien, se tiene el documento denominado "Medición y distribución de la participación adicional en las utilidades PAU 2014 – Nuevo Alcázar Condominio", de foja 9426, que corresponde al cálculo efectuado por la recurrente a fin de otorgar las Utilidades Adicionales en el ejercicio 2014, el cual totaliza el importe de S/ 1 153 426,94, teniendo como beneficiarios a "Personal Staff de Construcciones de NAC" y "Personal Dirección Técnica y Gerencial", descritos en el Cuadro N° 1; siendo que en dicho documento –emitido a fin de liquidar los importes a otorgar por concepto de Utilidades Adicionales– se menciona los parámetros de evaluación para el cálculo de la participación adicional en favor de dicho personal.

Que los parámetros que se indican en el documento *"Medición y distribución de la participación adicional en las utilidades PAU 2014 – Nuevo Alcázar Condominio"* fueron los siguientes:

- **Orientación a resultados:** Interés constante por comprometerse con las actividades de la Asociación, perseverando en el logro de los objetivos, demostrando eficiencia en términos de calidad, costo y tiempo, cumpliendo las normas y procedimientos establecidos.
 - **Innovación:** Demuestra interés por crear y desarrollar nuevos productos o servicios mediante una constante investigación y actualización en la materia de su puesto, con el objetivo de mantenerse a la vanguardia del mercado.
 - **Trabajo en equipo:** Compromiso constante por integrarse al equipo de trabajo de manera colaboradora, con la finalidad de cumplir los objetivos de la institución buscando desarrollar soluciones confiables y a la medida de la misma, fomentando la cooperación e integración dentro del equipo.
 - **Comunicación:** Capacidad de entender y dejarse entender con sus clientes internos y externos, mediante el uso de habilidades de comunicación, con el fin de obtener y entregar información exacta, que le permita realizar actividades, cumplir con objetivos y tomar decisiones.

Que por tales parámetros se tiene en el expediente los documentos denominados "Medición de la Participación en el ahorro obtenido", que constituyen evaluaciones de las personas mencionadas en el



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Cuadro N° 1, de fojas 9401 a 9425, en las que se califica los rubros "Grado de participación en el ahorro", "Innovación", "Trabajo en equipo" y "Comunicación"; siendo que por el primero de ellos –según se ha indicado– no se acreditó la reducción de costos que generó la entrega de la participación adicional.

Que asimismo, se observa que el cálculo realizado en tales evaluaciones no se condice con lo dispuesto en el Acta de Junta General de Accionistas, para el cual el Factor Ponderado Anual (FPA) se obtenía de multiplicar el "Factor Anual Días", "Factor Anual Remuneración" y "Factor Anual Desempeño"; sin embargo, por ejemplo, en el caso de la evaluación de foja 9425, se le asignó el factor anual de 2,13 a su remuneración de S/ 7 150,00, para otorgar como participación adicional el importe de S/ 15 228,14¹⁶, caso en el que para establecer el FPA se consideró el "Factor remuneración" por 0,0783, "Factor días" por 16,97, "Factor Ponderado de Aportes" por 0,40, de cuya multiplicación no da como resultado el factor anual aplicado (2,13); ocurriendo lo mismo en las demás evaluaciones proporcionadas, en las que en todos los casos, además, se considera el "Factor remuneración" por 0,0783 y "Factor días" por 16,97, pese a que las remuneraciones básicas y días asignados a cada trabajador no son los mismos; situación que no ha sido explicada ni sustentada por la recurrente.

Que de otro lado, se tiene que el documento "Medición y distribución de la participación adicional en las utilidades PAU 2014 – Nuevo Alcázar Condominio", antes mencionado, que obra a foja 9426, corresponde a la lista de beneficiarios a los que se les otorgó las Utilidades Adicionales; no advirtiéndose de autos que las personas allí mencionadas eran las únicas con participación en la gestión de construcción y dirección técnica y gerencial del "Proyecto "Nuevo Alcázar Condominio", a quienes se acordó el otorgamiento de utilidades adicionales mediante Junta General de Accionistas.

Que adicionalmente a ello, se tiene el Manual de Organización y Funciones de la recurrente, de fojas 8210 a 8311, donde se detallan los cargos que se encontraban dentro de cada una de las áreas de la empresa, siendo estas las siguientes: (i) Directorio; (ii) Administración y Finanzas: Departamento de Contabilidad, Departamento de Tesorería, Departamento de Sistemas, Departamento de Capital Humano, Departamento de Administración de Obras, Departamento de Seguridad, Salud y Medio Ambiente y Departamento de Logística; (iii) División de Construcciones: Departamento de Producción Edificaciones, Departamento de Investigación y Desarrollo, Departamento de Post-venta, Departamento de Control de Calidad, Departamento de Producción de Acabados, Departamento de Oficina Técnica; y (iv) División de Inmobiliaria: Departamento de Proyectos, Departamento Comercial, Departamento de Marketing y Departamento de Bienestar Social; documento que únicamente describe, en cada caso, la ubicación en la línea jerárquica del puesto, el objetivo del cargo, así como sus responsabilidades y funciones, no pudiendo establecerse a partir del referido Manual de Organización y Funciones el personal asignado al proyecto "Nuevo Alcázar Condominio".

Que del mismo modo, del Organigrama de la recurrente solo se aprecia la estructura jerárquica de las área de "Directorio" y "Administración y Finanzas", así como las divisiones de "Construcciones" e "Inmobiliaria", de fojas 8312, 8317, 8318, 8320 y 8321; y si bien se proporcionó la relación de cargos con los nombres de las personas que los ostentaban, estos detallan el personal del área de "Administración" y la división de "Construcciones", de fojas 8313 a 8316 y 8319, y no así el personal a cargo de cada uno de los proyectos que desarrollaba la recurrente, o en su defecto, la relación del personal a cargo del Proyecto "Nuevo Alcázar Condominio".

Que así también, la recurrente presentó contratos denominados "Contrato individual de trabajo a modalidad por obra determinada", así como las prórrogas a dichos contratos, asociados al Proyecto "Nuevo Alcázar", de fojas 9296 a 9400, los cuales solo se asocian a 20¹⁷ trabajadores de 25 personas beneficiadas con las

¹⁶ Debe precisarse que el importe de S/ 15 228,14 se obtiene de multiplicar el sueldo de S/ 7 150,00 con el factor exacto de 2,12981.

¹⁷ Las personas por las que se proporcionó el contrato de trabajo fueron



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

mencionadas "Utilidades Adicionales"¹⁸; y si bien la recurrente menciona que las personas por las que no adjuntó el contrato¹⁹ participaron en el Proyecto "Nuevo Alcázar Condominio", no proporcionó documentación que sustente su dicho; siendo del caso precisar que aun cuando con dichos contratos se observa la participación de 20 personas en el Proyecto "Nuevo Alcázar", la recurrente no sustentó el personal a cargo del desarrollo, gestión y/o ejecución de dicho proyecto, a efecto de establecer el cumplimiento del criterio de generalidad en el otorgamiento de "Utilidades Adicionales".

Que estando a la documentación antes citada y la evaluación realizada, se advierte que la recurrente no sustentó el otorgamiento de las Utilidades Adicionales ni el cumplimiento del criterio de generalidad, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los argumentos de la recurrente referidos a que presentó la documentación que acredita los criterios sobre los cuales se aplicó las utilidades adicionales; debe señalarse que en esta instancia se ha procedido a merituar la documentación aportada por la recurrente, que consta de aquellos denominados "Junta General de Accionistas de _____", "Informe Mensual de Obra – Diciembre 2013 – Proyecto Nuevo Alcázar Condominio", "Panel de Control Proyecto – _____", "Medición y distribución de la participación adicional en las utilidades PAU 2014 – Nuevo Alcázar Condominio", "Medición de la Participación en el ahorro obtenido", Manual de Organización y Funciones, Organigrama y contratos, de cuya evaluación se concluyó que no se cumplió con sustentar el otorgamiento de las Utilidades Adicionales ni el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que así también la recurrente cuestiona que la Administración objete el cumplimiento de los contratos suscritos con sus trabajadores, cuyas actividades se asociaban a la Gestión y Dirección Gerencial del Condominio Nuevo Alcázar, solicitando la Administración el control de ingresos y salidas, cuando ello no necesariamente aplica a todo el personal, pues pueden darse situaciones que las excluyan de dicho control²⁰; sobre lo cual es preciso mencionar que el presente reparo no se sustenta en la falta de acreditación del cumplimiento de los contratos de trabajadores, sino en el hecho que de la evaluación conjunta de los medios de prueba presentados no se acreditó el otorgamiento de las Utilidades Adicionales ni el cumplimiento del criterio de generalidad, por lo que tal argumento no resulta pertinente.

1.3. "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00), "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00), "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00), y "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00)

Que la recurrente sostiene, entre otros, que el reparo corresponde a la suma de operaciones (73 facturas²¹) por las cuales se solicitó acreditar su fehaciencia; sin considerar la Administración que el total de ellos no había incidido íntegramente en el resultado del ejercicio fiscalizado.

Que explica que la Administración no tomó en cuenta el sistema de costo que aplica a sus operaciones, ni que en algunos casos se produjo la reclasificación antes del cierre del ejercicio a cuentas del anticipo; no resultando menor el hecho que por su actividad (inmobiliaria) los ingresos hayan devengado en más de un ejercicio gravable, siguiendo la misma suerte los costos asociados a tales ingresos.

Que anota que acreditó que las 73 facturas se destinaron a una cuenta de "Productos en proceso", con lo cual neutralizó su efecto en el resultado del ejercicio, a efecto que sean considerados en el año en que se realizaran las entregas de los departamentos a través del costo de ventas contabilizado en la Cuenta 69.

¹⁸ Quienes se describen en el Cuadro N° 1.

¹⁹ Las personas por las que no se proporcionó contrato de trabajo fueron

²⁰ Mencionando que ello se presentaba en los casos del (i) Personal que no se encontraba en obra, (ii) Personal no sujeto a fiscalización, o (iii) Personal de confianza.

²¹ Precisa que si bien inicialmente se repararon 75 facturas, en instancia de reclamación la Administración dio por sustentada la observación respecto de dos de ellas.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que agrega que dicha dinámica contable es la más idónea en el sector inmobiliario, debido a que se van incurriendo en desembolsos que constituyen "costos diferidos" (registrados en la Cuenta 23 – Productos en Proceso) hasta el momento en que se reconozcan los ingresos, lo que sucede con la entrega de las unidades inmobiliarias existentes que fueron vendidas cuando aun eran bienes futuros, momento en el que corresponde reconocer el costo de ventas proporcional; resaltando que los desembolsos que se incurren en un ejercicio no necesariamente afectarán resultados, al no constituir costo de ventas propiamente dicho, sino que ello se reconoce a la par del momento en que el ingreso sea reconocido, lo que ocurre en ejercicios posteriores.

Que ahonda en su explicación señalando que a fin de determinar el costo de ventas que corresponde a un período, aplica la fórmula explicada a la Administración en el procedimiento de fiscalización, a la cuenta global de "costos diferidos" (Cuenta 23 Productos en Proceso), rebajando de dicha cuenta el importe que se vendió, reclasificándolo a una cuenta de "Costo de ventas" (Cuenta 69), por lo que queda acreditado que el importe total de cada una de las facturas observadas no tuvo impacto en los resultados del ejercicio 2014.

Que de otro lado, en cuanto a la fehaciencia de las operaciones refiere que presentó la documentación que cumple con un estándar de medios probatorios razonables, sin embargo, la Administración se ha negado a realizar un cruce de información con los proveedores, lo que constituía una obligación en aras de llegar a la verdad material; citando las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04100-4-2007, 03292-1-2009, 06011-3-2010, 07578-8-2014, 09813-3-2014, 08171-8-2015, 00572-10-2018, 03966-8-2018 y 04884-8-2018, así como la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 1779-2007-AA/TC.

Que mediante escritos ampliatorios de 2 de octubre de 2019 y 8 de enero de 2020, de fojas 49943 a 49963 y 50007 a 50011, reitera sus argumentos.

Que con escrito de alegatos, de fojas 61881 a 61886, reitera los argumentos anteriormente expuestos, y adicionalmente señala que: (i) El costo se deduce cuando se devenga la renta por la enajenación de bienes y se deduce del ingreso gravado, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02950-5-2017 y 16232-9-2012; (ii) Los costos incurridos para el desarrollo de proyectos inmobiliarios ejecutados entre los años 2011 a 2014 ascendieron aproximadamente a S/ 198 159 622,39, y aplicando el sistema contable de atribución de costos determinó que el costo de ventas atribuible a las unidades inmobiliarias vendidas y entregadas durante el 2014 ascendía a S/ 60 223 276,00, el cual está conformado por porciones de distintos costos realizados a lo largo de todos los años por los cuales estuvieron en ejecución los citados proyectos; y (iii) Si la Administración pretendía revisar el costo de ventas debía revisar la metodología contable seguida para la atribución de los costos a cada unidad vendida.

Que por su parte, la Administración señala que de la documentación aportada por la recurrente se sustentó parcialmente el reparo al costo, por lo que los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 se mantenían por los siguientes conceptos e importes: (i) "Costos no fehacientes" por S/ 6 029 487,00, (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 810 128,00, (iii) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, y (iv) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00.

Que en los puntos 3 y 4 del Anexo N° 1.1 y el Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° - , de fojas 9762 a 9770 y 9777, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por "Costos no fehacientes" (S/ 6 229 161,42), "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 951 217,35), "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 423,52) y "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,34), los que totalizan la suma de S/ 10 191 924,00, sustentándose en los Requerimientos N° - , y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros; no obstante, en instancia de reclamación este importe se redujo a S/ 9 851 161,00, el que comprendía los conceptos de (i) "Costos no fehacientes" por S/ 6 029 487,00, (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 810 128,00, (iii) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, y (iv) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que de conformidad con el artículo 20 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, se entiende por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que a su vez, el aludido artículo de la mencionada ley establece que se entiende por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente; 2) Costo de producción o construcción: el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; y, 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Que cabe precisar que conforme con el artículo 62 de la citada ley, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y, e) Existencias básicas.

Que el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 275-2013-EF, establece que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por infracción con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y su reglamento.

Que por su parte, el artículo 3 de la Ley N° 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 150-2007-EF, con anterioridad a lo dispuesto por la Ley N° 30730, disponía que las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero cuyo importe sea superior al monto a que se refiere el artículo 4 se deberán pagar utilizando los medios de pago a que se refiere el artículo 5, aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a dichos montos.

Que según lo dispuesto por el artículo 8 de la anotada ley, para efectos tributarios, los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago no darán derecho a deducir gastos, costos o créditos; a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004, 00886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, el costo computable de los bienes enajenados constituye el valor o costo de adquisición, producción o construcción, el que de conformidad con lo establecido en la jurisprudencia antes citada debe corresponder a operaciones existentes o reales.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 8354, la Administración solicitó a la recurrente que proporcionara el análisis detallado de la composición del importe consignado en la Casilla 464 (Costo de ventas) de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, debiendo indicar las cuentas del Elemento 6 que conformaban el importe consignado en dicha casilla, proporcionando para tal efecto el esquema de análisis del costo declarado en su Anexo N° 3, de foja 8351.

Que con escrito de 21 de noviembre de 2017, de foja 8334, la recurrente señaló que cumplía con adjuntar la composición del importe consignado en la Casilla 464, conforme con el modelo propuesto por la Administración en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° ; documento que obra a foja 8332, en el que la recurrente indica como total de costo de ventas a la suma de S/ 60 223 276,00.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 8339, la Administración dio cuenta que la recurrente cumplió con proporcionar la información solicitada.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 5128, la Administración dio cuenta del escrito de 21 de noviembre de 2017 presentado por la recurrente, en el que detalló en forma mensual el costo de ventas declarado en la Casilla 464 de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por el total de S/ 60 223 276,00; y considerando ello, solicitó a la recurrente que explicara la composición detallada del costo de venta mensual y su relación con el ingreso, para lo cual proporcionó un esquema en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento²², de foja 5127.

Que con escrito de 4 de diciembre de 2017, de fojas 5121 y 5122, la recurrente señaló que adjuntaba el Anexo N° 2 debidamente llenado²³, explicando el sistema de cálculo del costo de ventas, para lo cual se consideraba márgenes y porcentajes en función al Presupuesto de proyecto, Cuadro de entregas de unidades inmobiliarias y Cuadro de áreas y particiones; proponiendo como ejemplo el caso del Proyecto

Que anotó que la declaración de ingresos en el rubro inmobiliario (venta de bienes futuros), cuya construcción se realiza en terreno propio, se puede dar en un período posterior a la venta efectuada, por lo que no se puede correlacionar los comprobantes de pago con el ingreso del ejercicio, dado que el ingreso se reconoce con la entrega del inmueble.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 5123 y 5124, la Administración señaló que la recurrente proporcionó la información solicitada en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° en forma incompleta; asimismo, precisó que en el documento presentado se consideraba importes por costos de ventas diferentes a los informados en el Anexo N° 2 al Requerimiento N° .

Que mediante el Requerimiento N° , de fojas 4529 y 4530, la Administración dio cuenta de lo indicado en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , por el cual la recurrente no proporcionó la totalidad de la información solicitada, reiterando que cumpla con presentar la composición detallada del costo de venta mensual relacionado con el ingreso.

Que en el escrito de 30 de mayo de 2018, de foja 4524, la recurrente señaló que cumplía con adjuntar el detalle del costo de ventas y su relación con el ingreso²⁴; no obstante, con escrito de 1 de junio de 2018, de foja 4492, indicó que reemplazaba dicho detalle con su adjunto que obra de fojas 4407 a 4491.

²² El cual contenía los siguientes rubros: "Fecha", "Num Asiento", "Num de Cta Contab", "Nombre de cuenta", "Glosa", "Centro de costos", "Planillas de pagos", "Proveedor (RUC, Nombre o Razón Social, Código de tipo de documento, Comprobante de Pago N°, Detalle, Valor de compra)", "Relación con el ingreso (Mes, Fecha, Num asiento, Num de cta contab, Nombre de cuenta, Glosa)", y "Cliente (RUC, Nombre o Razón Social, Código de tipo de documento, Comprobante de Pago N°, Detalle, Valor de compra)".

²³ El cual obra de fojas 5114 a 5120.

²⁴ El que obra de fojas 4494 a 4523.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de foja 4525, la Administración indicó que la recurrente cumplió con presentar la composición detallada del costo de venta mensual y su relación con el ingreso por los meses comprendidos entre setiembre de 2012 y diciembre de 2014.

Que ahora bien, en el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 4404, la Administración solicitó a la recurrente que informe el tratamiento contable y tributario de las operaciones consideradas como "Costos diversos" por el total de S/ 10 191 924,63, detalladas en su Anexo N° 2, de fojas 4401 y 4402; para lo cual debía sustentarlas proporcionando contratos, comprobantes de pago, expresión contable, cancelaciones, medios de pago, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, dictámenes, conformidad del servicio, guías del servicio, guías de remisión remitente y transportista, control de asistencia de personal, valorizaciones, partes diarios u otros, que permitan verificar su causalidad, fehaciencia, devengo y utilización de medios de pago.

Que con escritos de 19 y 30 de julio, 1 y 15 de agosto de 2018, de fojas 1793, 1818, 2524 y 4355, la recurrente señaló que adjuntaba el sustento de las operaciones descritas en el Anexo N° 2 del Requerimiento N° .

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 4391 a 4397, la Administración dio cuenta de la información y documentación presentada por la recurrente, procediendo a observar el total de S/ 10 191 924,63, por las operaciones que describía en su Anexo N° 2, de fojas 4361 a 4387, las cuales fueron listadas del ítem 1 al 75.

Que a su vez, el referido importe de S/ 10 191 924,63 estuvo conformado por (i) "Costos no fehaciéntes" (S/ 6 229 161,42), (ii) "Costos no fehaciéntes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 951 217,35), (iii) "Costos no fehaciéntes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 423,52), y (iv) "Costos no fehaciéntes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,34); señalando en cada caso la Administración lo siguiente:

- "Costos no fehaciéntes" (S/ 6 229 161,42): de la documentación proporcionada por la recurrente, asociada a servicios de instalaciones sanitarias y eléctricas, tableros, pisos laminados, carpintería metálica, pintura, conexiones de desagüe, movimiento de tierra y transporte, suministro e instalación de ventanas, mamparas, y otros, concluyó que no resultaban suficientes a efecto de acreditar la efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios, por lo que observaba la suma de S/ 6 229 161,42, que se asociaba a las operaciones descritas en los ítems 1 a 51 de su Anexo N° 2, de fojas 4375 a 4387.
- "Costos no fehaciéntes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 951 217,35): de la documentación proporcionada por la recurrente, asociada a suministros de ascensores, instalaciones sanitarias, suministro e instalación de ventanas y mamparas, instalación de redes eléctricas, movimiento de tierras, y otros, concluyó que no resultaban suficientes a efecto de acreditar la efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios, ni se acreditó la utilización de medios de pago en la cancelación de tales operaciones, por lo que observaba la suma de S/ 1 951 217,35, que se asociaba a las operaciones descritas en los ítems 52 a 64 de su Anexo N° 2, de fojas 4371 a 4374.
- "Costos no fehaciéntes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 423,52): de la documentación proporcionada por la recurrente, asociada a trabajos de movimientos de tierras, suministro e instalación de mamparas y ventanas, y otros, concluyó que no resultaban suficientes a efecto de acreditar la efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios, y que en caso ello hubiera sido acreditado, tales operaciones habrían devengado en el ejercicio 2015, por lo que observaba la suma de S/ 1 327 423,52, que se asociaba a las operaciones descritas en los ítems 65 a 73 de su Anexo N° 2, de fojas 4367 a 4370.
- "Costos no fehaciéntes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,34): de la documentación proporcionada por la recurrente, asociada a trabajos de movimiento de tierras y suministro de ascensores, y otros, concluyó que no resultaban suficientes



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

a efecto de acreditar la efectiva adquisición de bienes o prestación de servicios, y que en caso ello hubiera sido acreditado, tales operaciones habrían devengado en el ejercicio 2015, no habiéndose acreditado tampoco la utilización de medios de pago, por lo que observaba la suma de S/ 684 122,34, que se asociaba a las operaciones descritas en los Ítems 74 y 75 de su Anexo N° 2, de fojas 4366 y 4367 vuelta.

Que en ese sentido, según se ha indicado, la Administración procedió a observar la suma total de S/ 10 191 924,63.

Que posteriormente, mediante los Ítems 6, 7, 8 y 9 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° de fojas 1299 y 1300 vuelta, emitido conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos respecto a las siguientes observaciones: (i) "Costos no fehacientes" (S/ 6 229 161,00), (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 951 217,00), (iii) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00), y (iv) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00).

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 4 de setiembre de 2018, de fojas 799, en el que indicó que adjuntaba la documentación que sustentaba su costo de ventas.

Que en los puntos 6, 7, 8 y 9 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1282 a 1292, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación presentados por la recurrente, de cuya evaluación mantuvo las observaciones por los conceptos de "Costos no fehacientes" (S/ 6 229 161,42), "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 951 217,35), "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 423,52) y "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,34), las que totalizaban la suma de S/ 10 191 924,00, describiendo las operaciones observadas en su Anexo N° 3, de fojas 1253 a 1271.

Que ahora bien, según se ha indicado, en instancia de reclamación, la Administración levantó parcialmente los siguientes reparos: (i) En el reparo por "Costos no fehacientes" de S/ 6 229 161,00 dio por sustentado el importe de S/ 199 674,00, y (ii) En el reparo por "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" de S/ 1 951 217,00 dio por sustentado el importe de S/ 141 089,00; por lo que tales reparos fueron disminuidos a S/ 6 029 487,00 y S/ 1 810 128,00, respectivamente.

Que considerando los importes levantados, el reparo al costo asciende al total de S/ 9 851 161,00, el cual comprende los siguientes conceptos: (i) "Costos no fehacientes" por S/ 6 029 487,00, (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" por S/ 1 810 128,00, (iii) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 1 327 424,00, y (iv) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" por S/ 684 122,00.

Que la controversia se centra en establecer si el reparo formulado por la Administración, en el extremo mantenido, se encuentra arreglado a ley.

Que conforme con el Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2014, de foja 184, se tiene que la recurrente reconoció como gasto del período en la Cuenta 69141 Mercaderías – Mercaderías Inmuebles terceros el importe de S/ 60 223 276,00, cifra que se encuentra consignada en la Casilla 464 de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, presentada mediante Formulario Virtual PDT de 7 de abril de 2015, de foja 193 vuelta; advirtiéndose además que dicho importe, explicado por la recurrente a foja 8332, resulta de cargos mensuales efectuados durante enero y diciembre de 2014.

Que ahora bien, en las Resoluciones N° 03559-4-2014, 03753-2-2012 y 04004-4-2012, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final, y en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, que los inventarios permanentes constituyen



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 06784-1-2002 y 01086-1-2003, ha señalado con relación al costo de producción, que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo; y que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 2, el costo de las existencias incluye a todos aquellos que se hubieran incurrido para su obtención, y tratándose de bienes transformados, el costo está conformado por los gastos directos y los indirectos, concluyendo que si los desembolsos se encuentran referidos a la producción y/o transformación de los bienes, estos deben integrar el costo de los bienes producidos.

Que conforme con el párrafo 10 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2 Inventarios²⁵, el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición, transformación, así como otros costos, en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Agrega en su párrafo 12 que los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa; así como una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. A tal efecto, precisa el citado párrafo 12 que son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica y los activos por derecho de uso utilizados en el proceso de producción, así como el costo de gestión y administración de la planta.

Que asimismo, refiere el párrafo 34 de la aludida NIC que cuando los inventarios sean vendidos, el importe en libros de los mismos se reconocerá como gasto del período en el que se reconozcan los correspondientes ingresos de operación. En adición, el párrafo 38 de la citada NIC refiere que el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el período, denominado generalmente costo de las ventas, comprende los costos previamente incluidos en la medición de los productos que se han vendido, así como los costos indirectos no distribuidos y los costos de producción de los inventarios por importes anómalos.

Que según ²⁶, el costo de ventas es el costo total de productos o mercancías vendidos durante un determinado ejercicio contable, mediante la fijación del costo de cada producto vendido y los demás costos inherentes al mismo, así como el costo de producción de los artículos terminados vendidos.

Que de otro lado, para ²⁷, la actividad promotora inmobiliaria se puede resumir, a grandes rasgos, en las siguientes actuaciones: se encarga de obtener el suelo necesario para la construcción, gestiona la realización del proyecto y la obtención de las autorizaciones o licencias administrativas correspondientes, contrata la ejecución de la obra con una o varias empresas constructoras, aporta capital propio y obtiene la financiación externa necesaria y comercializa la promoción inmobiliaria, sobre planos o durante la fase de construcción, o una vez terminada la obra.

Que considerando lo anterior se tiene que, según ²⁸, los costos del producto o costos inventariables (costos) son los costos relacionados con la función de producción; es decir, de materia prima directa, de mano de obra directa y de cargos indirectos. Estos costos se incorporan a los inventarios de

²⁵ Oficializada mediante Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, así como las modificaciones incorporadas mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N°

²⁶ Diccionario para contadores. Limusa S.A. de C.V. 5^a Reimpresión. México. 1995. pp. 141 y 142.

²⁷ Contabilidad de empresas inmobiliarias y constructoras. Ediciones Gestión 2000. 4^a Edición. Barcelona. 2008. pp. 29 y 32.

²⁸ Contabilidad de costos. . DE C.V. 3^a Edición. México. 2008. p 10.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

materias primas, producción en proceso y artículos terminados, y se reflejan como activo circulante dentro del balance general. Los costos totales del producto se llevan al estado de resultados cuando y a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón de costo de los artículos vendidos. De esta manera, en el momento de la adquisición se incurre en el costo, el cual puede beneficiar al período en que se origina o a uno o varios períodos posteriores a aquel en que se efectuó.

Que en el mismo sentido, conforme con el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04476-2-2010, 06161-2-2003 y 828-3-2001, entre otras, dado que las compras de bienes no afectan directamente los resultados del ejercicio ni la determinación del Impuesto a la Renta, pues representan las compras de bienes que efectúa la empresa, que posteriormente son transferidas a la cuenta de existencias y solo en la medida en que estas sean consumidas (vendidas ya sea como materia prima o formando parte del producto terminado) se afecta a los resultados del ejercicio a través de la cuenta costo de ventas, no resulta aceptable que se proceda a reparar como operaciones no fehacientes aquellas adquisiciones de bienes, sin acreditarse previamente que influyeron en la determinación de la renta neta. Es del caso anotar que este criterio también resulta de aplicación para las demás operaciones relacionadas con el costo de producción o construcción de un bien, a que se refiere el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, como son la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción, dado que cuando son incurridos se reconocen como parte del costo del producto en proceso o terminado y solo se afectan a resultados del ejercicio a través de la cuenta costo de ventas.

Que ahora bien, de lo actuado en la etapa de fiscalización, se tiene que la Administración, sobre la base de la información proporcionada por la recurrente en virtud al Requerimiento N° _____ de fojas 4407 a 4491, consideró que las operaciones correspondientes a los comprobantes de pago reparados, en su totalidad, incidieron en el costo de ventas incurrido en el ejercicio 2014, no obstante, ello no se verifica del detalle proporcionado por la recurrente, en el que si bien se incluyó tales operaciones, también se indicó que estas fueron anotadas en la cuenta de la clase 6 (Gastos por Naturaleza), así como en la Cuenta 234 Productos inmuebles en proceso²⁹.

Que asimismo, se advierte de los Vouchers del Registro de Compras, de fojas 2545, 2558, 2572, 2601, 2647, 2663, 2675, 2702, 2732, 2759, 2792, 2828, 2853, 2877, 2900, 2904, 2937, 2972, 2975, 3017, 3053, 3088, 3124, 3187, 3209, 3221, 3236, 3276, 3311, 3346, 3378, 3404, 3431, 3458, 3484, 3509, 3534, 3560, 3594, 3621, 3650, 3687, 3719, 3739, 3768, 3794, 3827, 3853, 3857, 3894, 3922, 3945, 3978, 4007, 4017, 4037, 4062, 4083, 4092, 4100, 4118, 4130, 4157, 4163, 4192, 4212, 4241, 4245, 4266, 4292, 4313, 4322 y 4354, respecto de la contabilización de los comprobantes de pago por las operaciones observadas, presentados por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° _____, que estas corresponden a los ejercicios 2012 a 2014 y que fueron anotadas mediante cargos a cuentas de la Clase 6, Por Naturaleza (Cuentas 6024, 6331 y 6381), y que por destino, dichos montos se reconocieron en una cuenta de inventario (Cuenta 234 Productos inmuebles en proceso), sin apreciarse su afectación al resultado del ejercicio fiscalizado.

Que cabe precisar que la recurrente es una empresa que construye unidades inmobiliarias, cuyo costo comprende aquellos costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como los materiales, la mano de obra directa, así como una distribución sistemática de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para obtener los productos terminados (unidades inmobiliarias), tales como servicios de movimiento de tierras, instalaciones sanitarias, eléctricas, tableros, pisos laminados, carpintería metálica, pintura, conexiones de desagüe, transporte, suministro e instalación de ascensores, ventanas y mamparas, entre otros, en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales; siendo que el costo de ventas de las unidades vendidas se determinará en función al costo unitario promedio assignable a cada unidad inmobiliaria, el cual comprende una porción de los costos

²⁹ Según el Plan Contable General Empresarial, oficializado mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 043-2010-EF/94, con vigencia a partir del ejercicio 2011, en la cuenta 234 Productos inmuebles en proceso se registraba el costo de los Inmuebles que se encuentran en proceso de construcción, cuando los inmuebles son destinados a la venta. En el mismo sentido, el PCGE actualmente vigente emitido en 2019, mantiene a la Cuenta 23 para agrupar los costos directamente relacionados con unidades en producción y los costos indirectos atribuibles, fijos o variables (NIC 2, párrafo 12), esto es, relacionados con bienes que se encuentran en proceso de producción, que no están terminados o completados para su venta.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

antes indicados, previamente incluidos en el costo de producción o fabricación, así como en la Cuenta 234 Productos inmuebles en proceso.

Que en ese sentido, resultaba necesario que la Administración previamente a la formulación del reparo, verificara si la totalidad de las adquisiciones contenidas en los comprobantes de pago observados, efectivamente, formaron parte del costo de los productos terminados (unidades inmobiliarias) y que al transferirse (vía venta) en el ejercicio fiscalizado, afectaron los resultados de este último, lo que no se advierte que hubiera efectuado en el caso de autos, considerando, sin mayor comprobación, que el importe total de las operaciones observadas correspondía al costo de las unidades inmobiliarias que se vendieron en dicho ejercicio y que, por tanto, habría afectado al resultado, a través del costo de ventas declarado, sin tener en cuenta que en el Balance de Comprobación y en los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2014, de fojas 184 y 193, se muestra que la recurrente contaba con productos (inmuebles) en proceso, por el importe de S/ 75 742 676,00.

Que si bien la Administración refiere que, en cuanto a la composición de costo de ventas, tomó la información presentada por la recurrente en atención al Requerimiento N° , tal como se ha indicado precedentemente, de esa misma información se advierte que los comprobantes de pago observados fueron reconocidos como costo de productos en proceso, no habiendo aquella verificado la incidencia de las adquisiciones observadas en los resultados del ejercicio vía costo de ventas.

Que por todo lo expuesto, el reparo al costo de ventas bajo análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarla y revocar la resolución apelada en este extremo³⁰.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos y medios de pruebas³¹ presentados por la recurrente destinados a desvirtuar dicho reparo.

1.4. "Costos no fehacientes por mano de obra" (S/ 423 171,00)

Que la recurrente sostiene que el reparo se asocia al costo de mano de obra del Proyecto referenciando la documentación que presentó en instancia de reclamación a efecto de dar por sustentada la fehaciencia de dicho costo, como registros de asistencia, seguros de trabajo, comprobante de pago de exámenes médicos, constancias de descanso médico y correos electrónicos; a lo que cuestiona que la Administración haya objetado cada prueba de manera individual, sin analizar de manera conjunta y razonada la totalidad de las pruebas aportadas, pues en caso hubiera realizado ello, dicha documentación habría causado convicción sobre la fehaciencia del costo de mano de obra.

Que con escrito ampliatorio de 2 de octubre de 2019, de fojas 49963 a 49965, reitera sus argumentos y agrega que la Administración no explicó las razones por las cuales sus pruebas no serían suficientes, siendo que en caso dudase de las pruebas aportadas, estaba en la obligación de demostrar que aquellas no eran fehacientes, en virtud del principio de presunción de veracidad.

Que mediante escrito de alegatos de fojas 61880 a 61886, reitera los argumentos anteriormente expuestos.

Que por su parte, la Administración señala que en el procedimiento de fiscalización la recurrente no acreditó documentariamente la fehaciencia del costo de mano de obra del Proyecto ' ', precisando que de la documentación aportada en instancia de reclamación tampoco se desprende la fehaciencia de dicho costo.

Que de los Anexos N° 1.1 y 1.3 de la Resolución de Determinación N° , de fojas 9740 a 9744 y 9777, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, se aprecia que la Administración reparó el citado tributo y ejercicio por el concepto de "Costos de mano de obra no fehacientes" por S/ 423 171,00, sustentándose en los Requerimientos N° , y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta.

³⁰ En similar sentido, véase a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03467-8-2018 y 06823-1-2019, entre otras.

³¹ Como aquellos presentados con escrito de 5 de agosto de 2020.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ de fojas 4403 y 4404 vuelta, la Administración solicitó a la recurrente que acreditara la fehaciencia del costo de ventas por mano de obra por el total de S/ 1 053 311,87, describiendo las operaciones que la conformaban en su Anexo N° 3, de foja 4400, para lo cual debía proporcionar contratos, expresión contable, cancelaciones, medios de pago, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas de trabajadores, boletas de pago, liquidaciones, control de asistencia de personal, partes diarios de trabajo u otros.

Que con escritos de 19 de julio y 15 de agosto de 2018, de fojas 1793 y 4355, la recurrente señaló que adjuntaba información relativa a los costos de mano de obra y movimiento de planilla del ejercicio 2014.

Que en el numeral 2.2.2 del punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ de fojas 4388 y 4389, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, y señaló que esta se asociaba al costo de mano de obra del proyecto denominado _____; sin embargo, no acreditó documentariamente la fehaciencia de dichos costos, debido a que no presentó el control de asistencia de los trabajadores al lugar de la obra, informes, detalle de trabajos realizados, partes diarios de trabajo, ni comunicaciones sobre el desarrollo, avance y ejecución de las labores que habrían realizado.

Que en este sentido, observó el importe de S/ 423 171,49, describiendo los conceptos que lo conformaban en su Anexo N° 3, de fojas 4357 a 4359 vuelta.

Que mediante el ítem 11 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____, emitido conforme con lo dispuesto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos respecto a la observación por "Costos de mano de obra", de foja 1299.

Que con escrito de 5 de setiembre de 2018, de fojas 8680 a 8682, la recurrente indicó que cumplió con aportar cada registro de las operaciones relacionadas con el costo de mano de obra, que involucra al personal declarado en planilla, cargas sociales, medios de pago en la cancelación de sus labores, contratos, entre otros.

Que en el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 1278 a 1280, la Administración dio cuenta de la información y documentación presentada por la recurrente, indicando que si bien se presentó Actas de entrega de departamentos y estacionamientos, correos electrónicos, tareos, relación de clientes por la entrega de inmuebles, estos no resultaban suficientes para acreditar la fehaciencia del costo de mano de obra, debido a que no aportó el control de asistencia de los trabajadores al lugar de la obra, informes, detalle de trabajos realizados, partes diarios de trabajo, documentos y/o comunicaciones sobre el desarrollo, avance y ejecución de labores que habrían realizado los trabajadores en la obra "Los Prados".

Que en ese sentido, mantuvo la observación por el importe de S/ 423 171,00³², describiendo los conceptos que conformaban la acotación en el Anexo N° 5 de dicho resultado de requerimiento, de fojas 1246 a 1249.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° _____, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que en efecto, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08052-10-2017, para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

³² Cabe anotar que no es materia de controversia en autos su afectación a los resultados del ejercicio 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes, o -en su caso- con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que a su vez, este Tribunal, en las Resoluciones Nº 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que en esa línea, de acuerdo con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01059-4-2019, a efecto de analizar la realidad o fehaciencia de una o varias operaciones, este Tribunal ha establecido que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae principalmente en el contribuyente que alega su existencia y la Administración, puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad o fehaciencia de sus operaciones, aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno.

Que de los criterios jurisprudenciales expuestos se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de costos o gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones reales, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de acuerdo con el punto 11 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1278 a 1280, la Administración reparó la fehaciencia del costo de mano de obra asociado al Proyecto ' por S/ 423 171,00.

Que conforme con el Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1246 a 1249, los conceptos reparados por costos de mano de obra no fehacientes se asocian a los siguientes:

Cuadro N° 2

Nº	Glosa	Fecha	Importe
1	Planilla Obreros - Secuencia 003	13/07/2014	46 125,32
2	Planilla Obreros - Secuencia 006	20/07/2014	51 657,51
3	Planilla Obreros - Secuencia 007	27/07/2014	65 806,31
4	Planilla Obreros - Secuencia 002	10/08/2014	64 213,68
5	Planilla Obreros - Secuencia 004	17/08/2014	69 892,54
6	Planilla Obreros - Secuencia 006	24/08/2014	66 572,77
7	Planilla Obreros - Secuencia 008	31/08/2014	58 903,36
Total (S/)			423 171,49

Que además, en el rubro "Descripción del motivo del reparo" del Anexo N° 5 al Resultado del Requerimiento N° , la Administración refiere los conceptos acotados se asocian a la planilla por los trabajos de los meses de julio y agosto de 2014, lo que se corrobora con los Asientos de Diarios de fojas 1473, 1503, 1532, 1561, 1589, 1613 y 1638, en los que se aprecia que los importes observados por concepto de planilla obreros correspondían a los meses de julio y agosto de 2014.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que al respecto, en instancia de reclamación, la recurrente presentó los documentos que obran de fojas 8695 a 8985.

Que de ellos, se advierten los correos electrónicos de 14, 21 y 30 de julio, 11, 19 y 25 de agosto y 1 de setiembre de 2014, de fojas 8786 a 8793, 8797, 8802, 8803, 8804, 8806 a 8809 y 8812 a 8816, en los que (Administrador de Obra – Proyecto³³) remite a (Jefe de Administración de Obras³⁴), los tareos semanales de "Los Prados", quien a su vez reenvía dichos tareos a (Analista de Personal³⁵)³⁶; y los registros de asistencia de personal obrero de la obra "Los Prados" de Chaclacayo; así se observan:

- **Tareo "Secuencia 003 Julio":** respecto a los trabajadores que realizaron actividades del 7 al 13 de julio de 2014, de foja 8964; así como el "Registro de Asistencia" del 7 al 13 de julio de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8965 a 8983.
- **Tareo "Secuencia 006 Julio":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 14 al 20 de julio de 2014, de foja 8944; así como el "Registro de Asistencia" del 14 al 20 de julio de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8945 a 8963.
- **Tareo "Secuencia 007 Julio":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 21 al 27 de julio de 2014, de foja 8920; así como el "Registro de Asistencia" del 21 al 27 de julio de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8921 a 8943.
- **Tareo "Secuencia 002 Agosto":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 4 al 10 de agosto de 2014, de foja 8895; así como el "Registro de Asistencia" del 4 al 10 de agosto de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8896 a 8919.
- **Tareo "Secuencia 004 Agosto":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 11 al 17 de agosto de 2014, de fojas 8867 y 8868; así como el "Registro de Asistencia" del 11 al 17 de agosto de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8869 a 8894.
- **Tareo "Secuencia 006 Agosto":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 18 al 24 de agosto de 2014, de foja 8842; así como el "Registro de Asistencia" del 18 al 24 de agosto de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8843 a 8866.
- **Tareo "Secuencia 008 Agosto":** respecto de los trabajadores que realizaron actividades del 25 al 31 de agosto de 2014, de foja 8817; así como el "Registro de Asistencia" del 25 al 31 de agosto de 2014, de dicho personal que laboró en la obra ' ' de Chaclacayo, que contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, categoría (operario, peón, capataz y oficial), ocupación, DNI, hora de entrada y salida, y firma de los trabajadores, de fojas 8818 a 8841.

³³ Según se aprecia del documento "Relación de cargos División Construcciones – 2014" de la recurrente, de foja 8316.

³⁴ Según se aprecia del documento "Relación de cargos División Administración – 2014" de la recurrente, de foja 8319.

³⁵ Según se aprecia del documento "Relación de cargos División Construcciones – 2014" de la recurrente, de foja 8315.

³⁶ En algunos casos. remiten directamente los tareos semanales a



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que como se advierte, dicha documentación corresponde a los tareos del personal obrero, tales como operarios de maquinaria liviana, albañil, carpintero, electricista y fiertero, capataces, peones y oficiales de albañilería, carpintería y concreto, entre otros, asignados a la obra ' de Chaclacayo, respecto de los meses de julio y agosto de 2014; apreciándose de ellos los días de trabajo entre el 7 de julio y 31 de agosto de 2014, acompañados de sus registros de asistencia por tales períodos, con el detalle de su identificación, ocupación y firma a la hora de entrada y salida; asimismo, obran en autos los pagos de planilla realizados por la recurrente mediante depósitos en cuenta corriente, según "Detalle de Planilla de Haberes" del , en los que se aprecia los pagos en favor del personal que figura en los tareos y registros de asistencia antes mencionados³⁷.

Que conforme se advierte de la documentación antes detallada, contrariamente a lo sostenido por la Administración, la recurrente ha presentado medios probatorios de cuya evaluación y análisis en conjunto se aprecian indicios razonables de los costos de mano de obra por planilla de trabajadores de los meses de julio y agosto de 2014 en el Proyecto ' , por el período comprendido entre el 7 de julio y 31 de agosto de 2014; por lo que al haberse cumplido con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten respaldar su fehaciencia, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos y medios de prueba³⁸ presentados por la recurrente con relación al reparo bajo análisis.

1.5. Otro

Que en su escrito ampliatorio de 5 de agosto de 2020, de fojas 61819 a 61827, la recurrente indica que en el procedimiento de fiscalización que se le llevó a cabo por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2013 a diciembre de 2014, la Administración cuestionó el procedimiento de prorrata aplicado, producto de lo cual se le efectuó el reparo al crédito fiscal por S/ 545 213,00; acotación que fue aceptada con la presentación de las declaraciones juradas rectificadorias correspondientes.

Que estando a que –para ella– el impuesto trasladado con las operaciones reparadas no califica como crédito fiscal en la determinación del Impuesto General a las Ventas, solicita su reconocimiento como gasto o costo, según corresponda, en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 materia de autos, amparándose en lo dispuesto por el artículo 69 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, de conformidad con el principio de verdad material, según el cual, las actuaciones administrativas deben estar dirigidas a la identificación y esclarecimiento de los hechos producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y en su caso, probadas por los administrados, y a efecto de la correcta determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la cual constituye materia de grado, procede disponer que la Administración verifique con total y plena certeza lo invocado por la recurrente, y proceda a la reliquidación del impuesto y período materia de grado teniendo en cuenta dichas deducciones, de corresponder³⁹.

2. Resolución de Multa N°

Que la recurrente sostiene que al encontrarse la sanción de multa vinculada con la Resolución de Determinación N° , corresponde que en igual sentido se deje sin efecto.

³⁷ Por ejemplo, se aprecian aquellos pagos en favor de

de fojas 1620, 1621 y 1625 a 1627, quienes figuran en el tareo y registro de asistencia entre el 7 y 13 de julio de 2014, según se verifica a fojas 8964 y 8983.

³⁸ Como aquellos presentados con escrito de 5 de agosto de 2020.

³⁹ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02856-4-2022, 10484-4-2021, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que la Administración señala que al haberse modificado la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 contenida en la Resolución de Determinación N° , correspondía igualmente modificar la Resolución de Multa N° .

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de fojas 9780 y 9781.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1311⁴⁰, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° se sustenta en los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en la Resolución de Determinación N° , los cuales han sido mantenidos en unos extremos y levantado en otros, corresponde emitir similar pronunciamiento, debiendo, en ese sentido, disponerse la reliquidación de la referida sanción de multa, y en consecuencia, revocar la resolución apelada en este extremo.

D) TASA ADICIONAL DEL IMPUESTO A LA RENTA

Que la Resolución de Determinación N° fue girada por la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, de fojas 9738 y 9739.

Que la recurrente señala que la aplicación de la Tasa del 4,1 % corresponde a una supuesta distribución de dividendos susceptibles de beneficiar a accionistas, participacionitas, titulares, siendo que en el caso materia de análisis no se produjo ningún beneficio directo ni indirecto a ningún accionista de la empresa, por lo que no corresponde la aplicación de la mencionada tasa. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 16300-1-2010.

Que precisa que la Administración puede ejercer un control posterior sobre los importes observados, dado que todos los proveedores son formales e independientes. Indica que la Administración no realizó las actuaciones pertinentes y tendientes a verificar la supuesta distribución indirecta de utilidades, siendo que su inactividad o falta de diligencia no puede ser sustento de la afirmación que se ha incurrido en el supuesto de distribución indirecta.

Que refiere que la Administración no ha acreditado que se encontraba imposibilidad de ejercer un control posterior, siendo que el único alegato señalado en la resolución apelada es que no existe obligación de realizar un cruce de información, sin embargo, sino ejerce dicha facultad, cómo podría probar que estaba imposibilitada de ejercer un control posterior.

Que mediante escrito ampliatorio de fojas 49940 a 49943, reitera los argumentos desarrollados precedentemente, y enfatiza que no todo concepto constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de control posterior, por lo que a fin de aplicar la tasa del 4,1 se debería acreditar que el destino de los desembolsos no haya podido ser identificado, lo cual no se aprecia en el presente caso, toda vez que con la documentación presentada, se ha probado que ninguno de sus accionistas ha podido ser beneficiado con dichos desembolsos, siendo en todo caso, los verdaderos beneficiarios finales, sus proveedores, lo cual se encuentra debidamente acreditado. Cita, al respecto, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009, 16300-1-2010, 05525-4-2008, 01387-10-2013 y 18594-2-2012.

⁴⁰ Publicado en el diario oficial "El Peruano" el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que mediante escrito de alegatos de fojas 61878 y 61879, reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración señala que se consideran dividendos presuntos los reparos efectuados por costo de ventas cuya fehaciencia no fue acreditada, siendo que por su propia naturaleza, dichas operaciones corresponden a desembolsos cuyo destino no pudo ser acreditado fehacientemente, por lo que constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, afectos a la Tasa Adicional de 4,1%. Agrega que dado que en instancia de reclamación se modificó el importe de los reparos por costo de ventas cuya fehaciencia no fue acreditada, corresponde igualmente modificar la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , por concepto de dicha tasa adicional.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, para efecto de dicho impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre esas rentas se regula por el artículo 55 de dicha ley.

Que el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 dicha 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; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, 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 otras situaciones, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la referida ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cuatro coma uno por ciento (4,1%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega el citado artículo, que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

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

Que en consecuencia, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que 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 que no es susceptible de posterior control tributario, tal como se ha precisado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 12078-3-2015, 02487-4-2017 y 06590-4-2021, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

Que en la Resolución N° 06393-3-2017 este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, por lo que la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley. En la misma línea, se aprecian las Resoluciones N° 04823-4-2014, 12078-3-2015 y 04970-4-2017, entre otras.

Que en el Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° se indica que en la referida tasa adicional se consideró como base imponible el total de S/ 10 615 096,00, que se disagregaba en los siguientes conceptos: (i) "Costos no fehacientes" por S/ 10 191 925,00 y (ii) "Costos no fehacientes" por S/ 423 171,00, de foja 9738.

Que ahora bien, conforme señala la Administración en la resolución apelada, de foja 12882, el importe sobre el que se aplicó la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014 disminuyó a S/ 10 274 332,00, el que se asociaba a los siguientes conceptos: (i) "Costos no fehacientes (S/ 6 029 487,00); (ii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago (S/ 1 810 128,00); (iii) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 1 327 424,00); (iv) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014 (S/ 684 122,00); y (v) "Costos no fehacientes por mano de obra (S/ 423 171,00).

Que toda vez que la aplicación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta bajo análisis, se dio sobre la base de los mencionados reparos, analizados en los puntos 1.3 y 1.4 del literal C de la presente resolución, los que han sido levantados por esta instancia, conforme se ha señalado precedentemente, aquella no se encuentra debidamente sustentada; en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N°

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se verifica de la Constancia del Informe Oral N° 0839-2024-EF/TF, de foja 61862.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

- REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 1 de agosto de 2019, en el extremo impugnado relativo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por los siguientes reparos: (i) "Vacaciones no sustentadas documentariamente con su pago", en cuanto a

(respecto de los importes de S/ 82,31 y S/ 577,15),

Montero; (ii) "Costos no fehacientes" (S/ 6 029 487,00), (iii) "Costos no fehacientes y no sustentados con medios de pago" (S/ 1 810 128,00), (iv) "Costos no fehacientes y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 1 327 424,00), (v) "Costos no fehacientes, no sustentados con medios de pago y no devengados en el ejercicio 2014" (S/ 684 122,00) y (vi) "Costos no fehacientes por mano de obra" (S/ 423 171,00); así como la sanción de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.



Tribunal Fiscal

Nº 06800-4-2024

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 1 de agosto de 2019, en el extremo impugnado relativo a la aplicación de la Tasa Adicional de 4.1% del Impuesto a la Renta, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° ; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados que contiene.

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

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator
ILL/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente