



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

EXPEDIENTE N° : 10100-2021
INTERESADO : XX
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de setiembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por XX, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° XXXXXXXXX, contra la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXX de XX XXXXXXXXXXXXX, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXXX, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución apelada es nula por cambio de fundamento en el extremo de los reparos por concepto de sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, exceso de gastos de representación, honorarios – consultorías y auditorías, y alquiler de bienes muebles terceros, por haberse vulnerado lo previsto en el artículo 127 del Código Tributario, y cita las Resoluciones N° 12647-8-2010, 13131-8-2010, 6787-8-2011, 6469-8-2011, 483-8-2013, 5154-8-2013, 8865-10-2015 y 10949-8-2015.

Que con relación al reparo por sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, indica que los importes entregados a los trabajadores con motivo del cese de su vínculo laboral son deducibles de conformidad con el literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y cita la Resolución N° 17929-3-2013. Asimismo, refiere que la exigencia de la Administración de acreditar la existencia de sentencias judiciales que ordenen la entrega de montos dinerarios a sus trabajadores no constituye un requisito establecido ni por la Ley del Impuesto a la Renta ni por su reglamento para la deducción del aludido gasto, por lo que no es necesario contar con una sentencia judicial firme para que se origine el pago de la suma graciosa.

Que en cuanto al reparo por incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas, señala que la exigencia de la Administración respecto de contar con una política, plan o programa para la entrega de incentivos para la constitución de nuevas empresas a favor de sus trabajadores no constituye un requisito establecido por el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, toda vez que de acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, asumió dicha obligación con los convenios individuales y cita las Resoluciones N° 02371-3-2017 y 10981-10-2019. Asimismo, refiere que no constituye un requisito establecido ni por la Ley del Impuesto a la Renta ni por su reglamento para la deducción del gasto, acreditar el destino de los referidos incentivos otorgados a sus trabajadores. Añade que, de acuerdo con diversa jurisprudencia de este Tribunal, para que el importe otorgado por un empleador a sus trabajadores sea deducible al amparo del inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe acreditar la voluntad de que el incentivo otorgado por el empleador sea producto de un acuerdo entre las partes, conforme sucedió en el presente caso, y cita las Resoluciones N° 09324-1-2004, 09324-1-2005, 01579-3-2005 y 07462-9-2019.

Que respecto al reparo por exceso de gastos de representación, alega que los referidos gastos incurridos en la realización del evento anual califican como gastos de publicidad, por lo que la totalidad de dichos desembolsos son deducibles en el ejercicio 2013, pues el evento anual se realizó como parte de sus actividades de promoción y publicidad en el aludido ejercicio con la finalidad de generar un mayor acercamiento con sus reales y potenciales consumidores, precisando que tal evento permitió presentar las bondades y virtudes de sus productos a sus principales adquirentes, potenciales adquirentes y público en

Firmado Digitalmente por
QUEUÑA DIAZ Raul Nicolas
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/09/2024 15:01:33
COT
Motivo: Soy el autor del
documento

Firmado Digitalmente por
VILLANUEVA ARIAS Ursula Isabel
FAU 20131370645 soft
Fecha: 27/09/2024 15:05:21 COT
Motivo: Soy el autor del
documento

REPUBLICA DEL PERU
Ministerio de
Economía
y Finanzas

BARRERA VASQUEZ Sarita
Emperatriz FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/09/2024 15:15:35
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

general, los cuales participan dentro de la cadena del mercado de venta de materiales de construcción. Asimismo, sostiene que la Administración interpreta incorrectamente el concepto de masa de consumidores establecido en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como consumidor y/o destinatario final, siendo que los gastos de publicidad no necesariamente implican que estos deban estar dirigidos a los consumidores finales, precisando que el concepto de consumidor previsto en la norma especial como destinatario final de un bien o servicio no debe extrapolarse de forma irrestricta como límite al gasto de publicidad para fines del Impuesto a la Renta, y que la deducción del gasto de publicidad debe ser analizada en atención al mercado y el giro de negocio en el que se desempeña una empresa. Añade que este Tribunal en la Resolución N° 00756-2-2000 estableció que un desembolso calificará como gasto de publicidad y propaganda inclusive en los casos en que la entrega de bienes no esté dirigida a los consumidores finales, sino a agentes económicos capaces de influir en la toma de decisiones de los consumidores finales. Además, refiere que en el supuesto negado que se considere que los gastos de publicidad deben encontrarse estrictamente limitados a aquellos dirigidos al consumidor, y no a los agentes económicos que intervienen en el proceso de decisión de consumo (distribuidores, mayoristas, minoristas, etc.), este Tribunal deberá advertir que la Administración no ha sustentado que todos los sujetos a favor de los cuales se ha incurrido en gastos son sus clientes, a efectos de establecer que se tratan de gastos de representación. Agrega que este Tribunal debe tomar en cuenta que el aludido gasto cumple con el principio de causalidad, toda vez que dicho gasto contribuyó a la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, y cita las Resoluciones N° 1154-2-2000, 8634-2-2001, 1275-2-2004, 16591-3-2010 y 9478-1-2013.

Que sobre el reparo por honorarios – consultorías y auditorías, refiere que ha acreditado que el servicio de manejo de centros y despliegues modelo SGPI prestado por el proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, se devengó efectivamente en el ejercicio 2013, por lo que procede su deducción en dicho ejercicio. Agrega que en dicho año se encontró en la necesidad de estandarizar y homogenizar el modelo de gestión para sus plantas de concreto, a efecto de controlar y gestionar la información de manera consolidada, en función a las necesidades de su negocio, por lo que se contactó con el proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX a fin de obtener una cotización por la ejecución de trabajos, y producto de ello recibió de dicho proveedor la propuesta técnica de servicio de manejo de centros y despliegue modelo SGPI de 6 de noviembre de 2013. Asimismo, indica que de la propuesta efectuada por tal proveedor, la facturación del servicio se realizaría en tres etapas, las cuales se dividen de acuerdo a los siguientes entregables: (i) primer entregable, consistente en la firma del contrato o emisión de la orden de compra, y el plan de trabajo detallado; (ii) segundo entregable, consistente en el sustento de pruebas unitarias y la culminación de pruebas integrales; y (iii) tercer entregable, consistente en el cierre del servicio, lo cual incluye, entre otros, el modelo implementado, la documentación funcional y técnica del proyecto y el informe de cierre; y de acuerdo a la documentación presentada se puede evidenciar que los tres entregables se devengaron en el año 2013. Añade que la Administración durante el procedimiento de fiscalización no efectuó una adecuada valoración de los medios probatorios.

Que en relación al reparo por alquiler de bienes muebles terceros, menciona que ha presentado documentación suficiente que acredita la fehaciencia del servicio prestado por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, por ende, procede la deducción del desembolso efectuado a favor de dicho proveedor, en tanto que dicho gasto contribuyó de forma directa con la generación de renta. Asimismo, indica que el área acotadora no ha valorado de manera conjunta, razonada e integral todos los medios probatorios e información presentada en el procedimiento de fiscalización, vulnerando el procedimiento legalmente establecido. Añade que en el supuesto negado que la información presentada sea considerada insuficiente por la Administración, esta debió desplegar las acciones pertinentes, como cruces de información y/o cualquier otra medida necesaria para alcanzar la verdad material y verificar la efectiva prestación del servicio, y cita las Resoluciones N° 1932-5-2004, 10673-1-2013 y 4236-2-2014.

Que respecto al reparo por fabricación y/o construcción, indica que presentó documentación suficiente que acredita la fehaciencia del servicio prestado por XXXXXXXX, y que el área acotadora no ha valorado de manera conjunta, razonada e integral todos los medios probatorios e información presentada en el procedimiento de fiscalización, vulnerando el procedimiento legalmente establecido. Asimismo, señala que en el supuesto negado que la información presentada sea considerada insuficiente por la Administración, esta debió desplegar las acciones pertinentes para alcanzar la verdad material y verificar la efectiva prestación del servicio y cita las Resoluciones N° 4236-2-2014 y 10673-1-2013, precisando que la SUNAT



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

no ha efectuado un cruce de información con el aludido proveedor, lo cual habría confirmado la prestación del servicio acotado y cita la Resolución N° 1932-5-2004. Añade que en instancia de reclamación la Administración estableció que el gasto por el servicio de procedimiento técnico para acceso a caseríos es razonable y, por lo tanto, causal.

Que en cuanto al reparo por servicios de seguridad y vigilancia que no cumplen el principio de causalidad, señala que durante la etapa de fiscalización acreditó la causalidad del referido servicio prestado por XXX XXXXXX, mediante facturas, asientos contables, constancias de detracciones y correos electrónicos. Asimismo, indica que los servicios de control y fiscalización de las actividades de seguridad resultan necesarios para el mantenimiento de la fuente productora de renta gravada, ya que la ausencia de estos pondría en riesgo el normal funcionamiento de sus operaciones y la pérdida de sus activos generadores de ingresos. Añade que si bien contrató los servicios de seguridad de otro proveedor (XXXXXX), era necesario contar con un supervisor independiente a fin de que este se encargue de coordinar y evaluar el servicio prestado por XXXXXX y notificar a la compañía sobre cualquier incidente.

Que con relación al reparo por deducciones en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, refiere que se remite a los fundamentos expuestos y a los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización.

Que en cuanto a la resolución de multa señala que debe ser resuelta en el mismo sentido que la resolución de determinación, por ser accesoria; no obstante, en el supuesto negado que se mantenga la resolución de determinación, solicita que se considere que su conducta no se encuentra tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, dado que se requiere la intencionalidad o dolo para que se configure la aludida infracción, tal como se ha reconocido en la Sentencia de Casación recaída en el Expediente N° 1731-2007 y la sentencia de la Corte Suprema de Justicia recaída en el Expediente N° 115-97. Añade que la Administración impuso las sanciones de multa sin seguir el procedimiento sancionador previo exigido por la Ley del Procedimiento Administrativo General, que constituye garantía mínima del debido procedimiento, conforme con la Constitución Política del Perú y el desarrollo jurisprudencial del Tribunal Constitucional, siendo que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, pretende dispensar a la SUNAT, al Tribunal Fiscal y a otras administraciones tributarias de la aplicación del procedimiento sancionador previo, por lo que carece de validez constitucional al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora, y en ese sentido, solicita que se declare la nulidad de la actuación de la Administración. Agrega que considerando el artículo 168 del Código Tributario, el criterio desarrollado en la Sentencia de Casación N° 2448-2014 LIMA y el principio de retroactividad benigna, se debe dejar sin efecto la sanción de multa impuesta a través de la resolución de multa impugnada, toda vez que esta no se encontraba en trámite o en ejecución a la fecha de entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, el cual suprimió la sanción correspondiente al 50% del monto declarado indebidamente como saldo a favor y 15% del importe declarado indebidamente como pérdida tributaria del Impuesto a la Renta.

Que finalmente, solicita la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso y/o que devengan en indebidos, así como el reconocimiento de créditos y/o saldos a favor y/o pérdidas, como consecuencia de dejarse sin efecto los reparos y/o sanción impugnados, de corresponder. Asimismo, solicita el reconocimiento de los saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores, aplicables al ejercicio 2013, de acuerdo con los resultados de los procedimientos contenciosos tributarios que se resuelvan respecto de dichos ejercicios.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos, y en cuanto al reparo por sumas gratuitas otorgadas por cese de trabajadores, señala que la Resolución N° 10485-4-2014 no es aplicable por tratarse de un supuesto distinto, e invoca las Resoluciones N° 07666-9-2021, 07695-4-2020 y 06593-4-2019, en las que se ha señalado que tales conceptos son deducibles.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por cargos realizados a las cuentas de gastos (sumas gratuitas otorgadas por cese de los trabajadores, incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas, exceso de gastos de representación, honorarios – consultorías y auditorías, alquiler de bienes muebles terceros, fabricación y/o producción, y servicio de seguridad y vigilancia), y deducciones en la declaración jurada del Impuesto a la Renta; y asimismo, detectó la comisión de la



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que de autos se aprecia que mediante la Carta N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folio 4248) y el Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folio 4240), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y como consecuencia del citado procedimiento emitió, entre otros¹, la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX y la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 4507 a 4509 y 4511)². En ese sentido, corresponde determinar si dichos valores fueron girados con arreglo a ley.

Que del Informe General de Fiscalización (folios 4249 a 4251), se tiene que la recurrente es una subsidiaria de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, quien posee el 99,99% de capital social, y se dedica a la venta de cemento y otros materiales agregados para la construcción civil.

Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX – Impuesto a la Renta del ejercicio 2013

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 (folios 4507 a 4509), al efectuarse, entre otros³, los siguientes reparos a la renta imponible declarada por la recurrente: 1) Cargos realizados a las cuentas de gastos, y 2) Deducciones en la declaración jurada del Impuesto a la Renta; siendo que, como consecuencia de dichos reparos, se determinó un saldo a favor del contribuyente de S/ 11 459 051,00⁴.

1. Cargos realizados a las cuentas de gastos

Que del Anexo N° 02 al citado valor (folios 4508 y 4509), se advierte que por concepto de cargos realizados a las cuentas de gastos en el ejercicio 2013, la Administración efectuó, entre otros⁵, los siguientes reparos: (i) Sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, (ii) Incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas, (iii) Exceso de gastos de representación (gastos de promoción – evento asociados 2013), (iv) Honorarios – Consultorías y auditorías, (v) Alquiler de bienes muebles terceros, (vi) Fabricación y/o construcción, y (vii) Servicio de seguridad y vigilancia. Cita como base legal, entre otros, los artículos 37 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶.

✓ Sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores (S/ 231 646,21)

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 231 646,21, al considerar que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto por sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores. Cita como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 4508).

¹ Cabe señalar que como consecuencia de dicho procedimiento de fiscalización, la Administración también emitió las Resoluciones de Determinación N° XXXXXXXXXXXXX a XXXXXXXXXXXXX, por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de marzo, setiembre, noviembre y diciembre de 2013, cuya reclamación fue resuelta mediante la Resolución de Intendencia N° XX, siendo que la apelación contra esta última fue resuelta por este Tribunal mediante la Resolución N° XXXXXXXXX.

² Dichos valores fueron depositados el 9 de octubre de 2019 en el buzón electrónico de la recurrente, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folios 4506 y 4510).

³ Cabe precisar que conforme se aprecia del Anexo N° 02 a la resolución de determinación impugnada (folio 4508), la Administración también efectuó un reparo por “exceso depreciación activo fijo” por S/ 98 211,00, no obstante, este no fue impugnado por la recurrente, conforme deja constancia la Administración en la resolución apelada (folio 4534).

⁴ Según la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta presentada el 21 de abril de 2014, mediante el Formulario PDT 684 N° XXXXXXXXX (folios 46, 47 y 74), la recurrente había determinado un saldo a favor del contribuyente de S/ 11 584 161,00.

⁵ Conforme se señala en la resolución apelada (folio 4534), el reparo por “cargos realizados a las cuentas de gastos” incluía también un reparo por “alquiler de bienes inmuebles a terceros cuya causalidad no fue acreditada” por S/ 10 000,00, no obstante, este reparo no fue impugnado por la recurrente.

⁶ Tal como se señala en la resolución apelada (folios 4533 y 4534/vuelta), en instancia de reclamación, la recurrente presentó medios probatorios adicionales relacionados con los reparos por “sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores” y “fabricación y/o construcción”, los cuales fueron merituados por la Administración, al cumplirse lo previsto en los artículos 125 y 141 del Código Tributario, esto es, por haber sido ofrecidos dentro del plazo probatorio y por no haberse determinado importe a pagar (como se señaló, la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX fue emitida por saldo a favor).



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el último párrafo del artículo 37 de la citada ley, modificado por la Ley N° 28991⁷, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

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

Que el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que para efecto de lo dispuesto en el inciso I) del artículo 37 de la ley, se entiende por cese de vínculo laboral, la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma que se produzca.

Que en la Resolución N° 756-2-2000, entre otras, este Tribunal ha señalado que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

Que en relación con el inciso I) del artículo 37 antes citado, este Tribunal en la Resolución N° 20274-9-2012 ha interpretado que si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga la obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; a lo que agrega que debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que a su vez, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 274-2-2001, entre otras, ha interpretado que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en reiterada jurisprudencia, tales como las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 504-2-2000, 10030-5-2001 y 29-3-2003, se ha establecido que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, estas son deducibles de la renta neta en la medida que corresponden al vínculo laboral existente; por lo que para dicho efecto, debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, pues por tratarse de un acto de liberalidad, que puede o no producirse, es indiferente la intención de la persona que las otorga.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2371-3-2017 se ha señalado que el pago voluntario efectuado como un incentivo de cese por la renuncia del trabajador, sin que sea relevante el tiempo transcurrido o si estuvo sujeto a condición, cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de otro lado, el primer y segundo párrafos del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por el Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por la Ley N° 27326⁸, establecen que si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna

⁷ Publicado el 27 de marzo de 2007.

⁸ Publicado el 24 de julio de 2000.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

3587, 3592 a 3594, 3599 a 3600, 3604 a 3606 y 3611 a 3613).

Que en la resolución apelada la Administración reconoce que las gratificaciones extraordinarias fueron entregadas a los referidos extrabajadores con motivo de la extinción laboral por mutuo disenso, no obstante, mantiene la posición del área acotadora en el sentido que al haber sido otorgadas al amparo del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, serán deducibles en la medida que se cumpla con el supuesto regulado en dicha norma, esto es, que se compense con la suma que la autoridad mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, pero dado que la recurrente no acreditó ello, considera que dichos pagos constituyen actos de liberalidad, e invoca la Resolución N° 10485-4-2014.

Que no obstante, de la documentación presentada por la recurrente se advierte que ella, en su calidad de entidad empleadora, a fin de extinguir los vínculos laborales con los extrabajadores, se comprometió en otorgarle una suma de dinero cuando se produzcan sus ceses. En ese sentido, se desprende que las sumas de dinero entregadas a favor de los trabajadores no responden a una liberalidad, puesto que no se desembolsó sin una finalidad concreta, sino por el contrario, se constata que provienen de una obligación de carácter contractual y/o convencional, asumidas por la recurrente como parte de la negociación individual para la extinción de los vínculos laborales por mutuo disenso, con lo cual se verifica que se encuentra acreditado que constituyó un pago voluntario efectuado en cumplimiento de una obligación contraída por la recurrente con motivo del cese de la relación laboral.

Que al respecto, de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que los importes otorgados por el empleador en favor de sus trabajadores, entre otros, con motivo del cese laboral, son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, no siendo procedente que la Administración condicionara su deducibilidad a lo establecido por una norma distinta a la anotada norma tributaria, como es el artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, debiéndose indicar, en cuanto a lo señalado por la Resolución N° 10485-4-2014 alegada por la Administración como sustento, que esta no resulta pertinente al caso de autos por tratarse de un supuesto distinto, en el que no se aprecia la existencia de negociación alguna en relación con la extinción del vínculo laboral y las obligaciones emanadas de él, situación que sí se verifica en autos¹¹.

Que por lo expuesto, el pago efectuado a los extrabajadores se efectuó con ocasión del cese de la relación laboral, por lo que cumple con el principio de causalidad previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y en tal sentido, corresponde levantar el reparo bajo examen y revocar la resolución apelada en este extremo¹².

Que en atención al sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

✓ **Incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas (S/ 449 397,42)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 449 397,42, al considerar que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto por incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas. Cita como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 4508).

Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 4001 y 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la causalidad de los gastos por las operaciones detalladas en el Anexo N° 1 al referido requerimiento (folio 3996), entre ellas, la relacionada a los ítems 12 a16 (incentivo para constitución de empresas por el importe total de S/ 449 397,42).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3901, 3902 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

¹¹ En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 7407-1-2021 y 10572-1-2023.

¹² En similar sentido se pronunció este Tribunal en las Resoluciones N° 1708-3-2019 y 7666-9-2021.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

✓ **Exceso de gastos de representación: gastos de promoción – evento asociados 2013 (S/ 381 638,20)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada (folio 4508), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 381 638,20, por exceso del límite establecido por gastos de representación, al considerar que el evento realizado a favor de los distribuidores mayoristas califica como dicho tipo de gastos, habiéndose consignado como base legal el inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso m) del artículo 21 de su reglamento.

Que de autos se tiene que mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 4001 a 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente la causalidad de las operaciones, que se detallaban en el Anexo N° 1 al citado requerimiento (folios 3995 y 3996), entre ellos, el relacionado con los ítems 65, 66 y 73 (folio 3996/vuelta), correspondiente a las Facturas N° 001-656, 001-640 y 001-665, registradas en la Cuenta 6370003 – Gastos de promoción, mediante comprobantes de pago, expresión contable, contratos, informes, dictámenes, valorizaciones, medios de pago y conformidad del servicio u otros.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3874 a 3778 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

Que en el punto 2 y Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folios 3919, 3922, 3953 a 3957/vuelta y 3986), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y respecto de los ítems 65, 66 y 73, señaló que si bien de la documentación proporcionada por la recurrente se tiene que los gastos anotados en la Cuenta 6370003 – Gastos de promoción corresponden a la realización del evento anual denominado “Evento Asociados” donde participaron una selección de clientes y proveedores; sin embargo, el mencionado evento no estuvo dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales, sino solo a un grupo selecto de clientes y proveedores (a los que la recurrente denominó “asociados”), por lo que los gastos registrados en la referida cuenta contable¹⁴ no corresponden a gastos de promoción sino a gastos de representación, en consecuencia, observó el importe de S/ 381 638,00 por concepto de exceso de gastos de representación¹⁵.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas, entre ellas, el exceso de gastos de representación, a efectos de que presentara su descargo.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folios 793 a 795), en el cual indicó que los gastos observados por la Administración corresponden a desembolsos incurridos para llevar a cabo el evento anual que realizó como parte de las actividades de promoción y publicidad que fueron ejecutadas durante el ejercicio 2013 con la finalidad de generar un mayor acercamiento con sus reales y potenciales clientes, precisando que el evento contribuyó a generar ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, cumpliéndose con el principio de causalidad. Asimismo, indicó que los desembolsos efectuados al estar vinculados al referido evento constituyen gastos promocionales (no sujeto a tope alguno para su deducción) de los productos que comercializa, dado que tuvo como finalidad informar, persuadir y recordar acerca de las bondades de los materiales y estaba dirigido a la masa de consumidores potenciales y reales denominados “asociados”, y citó las Resoluciones N° 2865-10-2015 y 3321-3-2010. Agregó que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 18285-1-2011 y 6463-8-2014 admitió la deducción de los gastos por concepto de publicidad indirecta, esto es, aquel gasto asumido por otros miembros de la cadena de producción. Finalmente, refirió que la Administración debió tener en consideración que la publicidad de cada una de las bondades de los diversos productos que ofrece no puede ser cubierta mediante avisos publicitarios en radio o televisión, siendo necesario llevar a cabo un evento en el que se pueda desarrollar a detalle las cualidades de sus diversos productos.

¹⁴ S/ 139 969,14, S/ 42 102,80 y S/ 247 566,26.

¹⁵ Cabe precisar que, del total de gastos registrados, la Administración aceptó la deducción de S/ 148 000,00, que corresponde al límite de 40 UITs, y observó el exceso ascendente a S/ 381 638,00.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

Que en los ítems 65, 66 y 73 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 840 a 842/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, no obstante, señaló que los gastos por el evento realizado a favor de sus distribuidores mayoristas (clientes potenciales o reales) no califican como gastos de promoción, debido a que los distribuidores y mayorista no califican como “consumidores”, pues en el ejercicio de sus actividades no adquieren, utilizan o disfrutan productos o servicios como destinatarios finales, por lo que dichos gastos califican como gastos de representación, porque han sido dirigidos a un grupo selecto y personalizado de clientes o potenciales clientes, por lo que mantuvo la observación por S/ 381 638,00.

Que de lo actuado se advierte que la materia controvertida consiste en determinar si los gastos materia de reparo califican o no como gastos de representación, como sostiene la Administración, en cuyo caso resulta aplicable el límite cuantitativo previsto en el inciso q) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, o si califican como gastos de promoción o publicidad.

Que al respecto, de acuerdo con el inciso q) del citado artículo 37, son deducibles los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5% de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que por su parte, el inciso m) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé en su primer párrafo que a efecto de lo previsto en el inciso q) del artículo 37 de la citada ley, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio: 1) los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos; y, 2) los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes.

Que el segundo párrafo el anotado inciso m) indica que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda.

Que como se advierte de los ítems 65, 66 y 73 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 840 a 842/vuelta), en el que se sustenta el punto 1 del Anexo N° 02 a la resolución de determinación impugnada (folio 4508), la Administración señala como motivo del reparo que dado que los gastos por el evento anual del ejercicio 2013 no ha sido dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales, sino a los distribuidores mayoristas, no califican como gastos de publicidad y, por ende, califican como gastos de representación.

Que sin embargo, el solo hecho de que tales gastos, de ser el caso, no califiquen como gastos de publicidad, no implica automáticamente que califiquen como gastos de representación, cuya deducción se encuentra sujeta a un límite, siendo que la Administración no ha explicado los motivos que la llevaron a dicha conclusión.

Que en efecto, durante el procedimiento de fiscalización no se advierte que la Administración haya sustentado el motivo por el cual consideró que los gastos materia de reparo fueron efectuados con el objeto de ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, o con el objeto de presentar una imagen que le permitiera mantener o mejorar su posición de mercado. Por el contrario, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se advierte que la Administración solo indicó que el evento no fue dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales, sino solo aun grupo selecto de clientes y proveedores, sin realizar mayor análisis que permita establecer los motivos por los cuales considera que dichos gastos son de representación. Así, en los ítems 65, 66 y 73 del Anexo N° 4 al Resultado de Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXX (folio 3922), la Administración señaló lo siguiente: *“Al respecto, se observa que dichos gastos correspondientes al evento fueron registrados como gastos de promoción; sin embargo, el mencionado evento no estuvo dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales, sino solo a un grupo selecto de clientes y proveedores, que el contribuyente denominó como asociados; por lo cual se indica que los gastos registrados como “Gtos. De Promoción” corresponden a gastos de representación”*; y en los ítems 65, 66 y 73 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 840 a 842/vuelta), la Administración señaló lo siguiente: *“(…) los gastos por evento realizados a favor de sus distribuidores mayoristas no califican como gastos de promoción, debido a que los “distribuidores” y “mayoristas” no califican como “consumidores”, debido principalmente al hecho que en el ejercicio de sus actividades no adquieren, utilizan o disfrutan productos o servicios como destinatarios finales. Por lo que los gastos*



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

realizados por evento en favor de distribuidores califican como gastos de representación debido a que han sido dirigidos a un grupo selecto y personalizado de clientes o potenciales clientes”.

Que en ese sentido, se tiene que la Administración no ha sustentado debidamente el reparo, pues no ha explicado por qué considera que los gastos materia de reparo califican como gastos de representación, por lo que corresponde levantar el reparo¹⁶ y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en este extremo.

✓ **Honorarios – Consultorías y auditorías (S/ 51 404,87)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la renta imponible, por el importe de S/ 51 404,87, al considerar que los gastos registrados en la Cuenta 63210002 - Honorarios – Consultorías y auditorías, por los servicios denominados “Proy mod gestión ptas satel y dedic conc”, prestados por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, no se devengaron en el ejercicio 2013 (folio 4508).

Que al respecto, mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 4001 a 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente, entre otros, el devengo de los servicios recibidos, que se detallaban en el Anexo N° 1 al citado requerimiento (folios 3995 y 3996), entre ellos, el relacionado con el ítem 43 por S/ 51 404,87 (folio 3996), correspondiente al gasto registrado en la Cuenta 63210002 - Honorarios – Consultorías y auditorías, por los servicios denominados “Proy mod gestión ptas satel y dedic conc”, prestados por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, mediante comprobantes de pago, expresión contable, contratos, informes, dictámenes, valorizaciones, medios de pago y conformidad del servicio u otros.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3892 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

Que en el punto 2 y el Anexo N° 4 al Resultado de Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 3925, 3953 a 3957/vuelta y 3986), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que mediante la Orden de Compra – Pedido N° 2000407058 de 20 de noviembre de 2013, la recurrente solicitó el servicio denominado “Proy mod gestión ptas satel y dedic conc” a XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXX, y que si bien indicó como fecha de entrega el 21 de noviembre de 2013, sin embargo, la recurrente no presentó ni exhibió documentación que evidencie que el servicio se concluyó o entregó en dicha fecha. Asimismo, indicó que el documento de 6 de noviembre de 2013 denominado “Propuesta técnica / servicio de servicio de manejo de centro y despliegues modelo SGPI” señala que el servicio incluye tres entregables, de los cuales la recurrente solo presentó copia de la documentación del primer entregable; sin embargo, del segundo y tercer entregables, solo presentó el documento de 5 de marzo de 2014 denominado “Requerimiento de información modelo de gestión de unidades operativas fijas y dedicadas de concreto” donde se evidencia que el servicio fue culminado en el ejercicio 2014. En tal sentido, la Administración concluyó que el gasto corresponde a un servicio culminado en el ejercicio 2014, habiéndose este devengado en dicho ejercicio; por ello, observó el importe de S/ 51 404,87.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación relacionada al gasto por el servicio denominado “Proy mod gestión ptas satel y dedic conc” no devengado en el ejercicio 2013, a efectos de que presentara su descargo.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folios 795 y 796), en el cual indicó que el gasto observado corresponde al servicio de manejo de centro y despliegue modelo SGPT, el mismo que comprendió la estandarización y homogenización del modelo de gestión para las plantas de concreto, que permita el control y gestión de

¹⁶ Cabe precisar que la Administración reconoce que no se ha cuestionado el cumplimiento del principio de causalidad (folio 4538/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

información de manera consolidada y/o independiente en función a las necesidades del negocio. Agregó que la operación observada comprendió tres actividades distintas, las mismas que fueron ejecutadas, una parte en el 2013 y la otra parte en el 2014. En tal sentido, solicitó a la Administración evaluar la deducción de dicho gasto teniendo en consideración los plazos de ejecución de cada actividad, conforme se encuentra detallado en la "Propuesta técnica".

Que en el ítem 43 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folio 842), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, no obstante, señaló que las afirmaciones señaladas por la recurrente no desvirtúan las observaciones efectuadas, por lo que la operación observada devengó en un ejercicio distinto al fiscalizado; asimismo, refirió que la información adicional presentada en USB, que contiene 3 carpetas denominadas "entregables", "lineamientos" y "propuesta" con archivos en documentos Word y Excel, evidencian que los productos entregados de su proveedor corresponden al ejercicio 2014, por lo que mantuvo la observación por S/ 51 404,87.

Que de lo actuado se advierte que la materia en controversia en el presente punto consiste en determinar si los gastos bajo análisis por S/ 51 404,87, se devengaron o no en el ejercicio 2013, a efectos de que proceda su deducción en dicho ejercicio.

Que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1425, establecía que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, y que dicha norma es de aplicación para la imputación de los gastos.

Que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha indicado que toda vez que la norma citada no define el principio del devengado, resulta necesario definir qué debe entenderse por "devengado" y de ello depende determinar cuándo, o en qué momento, es apropiado reconocer los ingresos o gastos.

Que este Tribunal en la Resolución N° 3557-2-2004 ha establecido que los gastos se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

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

Que en cuanto a la deducción de un servicio recibido, en la Resolución N° 5276-5-2006, entre otras, este Tribunal ha señalado que cuando un servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre culminado, no cabe vincular o correlacionar el gasto con los ingresos generados en un ejercicio distinto, por lo que en aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines por el cual fue solicitado.

Que de la documentación presentada por la recurrente se aprecia lo siguiente:

- Propuesta técnica, servicio de manejo de centro de despliegue modelo SGPI, emitido el 6 de noviembre de 2013 a la recurrente, por el referido proveedor (folios 3382 a 3393), estableciendo como objetivos del servicio los siguientes: i) estandarizar y homogenizar un mismo modelo de gestión para las plantas de concreto: dedicadas, satélites y fijas, que permita el control y gestión de información de manera consolidada y/o independiente en función a las necesidades del negocio, ii) brindar soporte funcional para despliegue de la solución implementada en el proyecto de mejoras del negocio industrial a fin de expandir las ventajas obtenidas en toda organización, y iii) realizar 8 mejoras al modelo. Asimismo, dicha propuesta señala que se darán 3 entregables: Primer entregable: a la firma del contrato / emisión de la orden de compra; Segundo entregable: con la culminación de las pruebas integrales; y Tercer entregable: al cierre del servicio, que incluye, entre otros, personal operativo entrenado, modelo debidamente implementado y un informe de cierre del servicio, con el detalle de las acciones realizadas y estado situacional de despliegue del modelo.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

- Orden de Servicio – Pedido N° 2000407058 de 20 de noviembre de 2013 y anexo, con descripción “Proy mod gestión ptas satel y dedic conc”, emitido por la recurrente y dirigido al proveedor Netsolutions Consultores S.A.C. (folios 3394 a 3396).
- La Factura N° 001-001125 emitida el 12 de diciembre de 2013 a la recurrente, por el proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, por concepto de “Proyecto de modelo de gestión plantas satelitales y dedicadas de concreto sobre SAP ECC 6.0”, por US\$ 18 598,00 (más el Impuesto General a las Ventas), y el asiento contable (folios 263, 264, 3397, 3398 y 3400).
- Documento denominado “Requerimiento de información – Modelo de gestión de unidades operativas fijas y dedicadas de concreto” de 5 de marzo de 2014, emitido por el mencionado proveedor (folios 3361 a 3380), y en el rubro resumen del documento se establece que se requiere estandarizar y homogenizar un mismo modelo de gestión para las unidades operativas concreto de la recurrente, y que el objetivo del requerimiento fue detallar la funcionalidad requerida para soportar debidamente las necesidades del negocio de la recurrente, precisando las adaptaciones a efectuar en el modelo actual.
- Estado de cuenta corriente del XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y constancia de depósito de detracciones (folios 256 y 3399).
- Un medio magnético (USB) que contiene tres carpetas denominadas “Entregables”, “Lineamientos” y “Propuesta” con documentos en Microsoft Word y Excel, siendo que la carpeta “Entregables” contiene diversos archivos cuyas fechas corresponden al ejercicio 2014; además, la carpeta “Pruebas”, contenida en la carpeta “Entregables”, contiene el documento denominado “Plan de Pruebas Integrales” Versión 1, del cual se advierte que el tiempo de duración de las pruebas habría sido del 24 al 26 de marzo de 2014, y que en el archivo “Informe de Cierre” de 16 de junio de 2014, en el rubro de conclusiones figura como pase a producción el 7 de mayo de 2014¹⁷.

Que en ese sentido, la documentación antes citada evidencia que el servicio no culminó en el ejercicio 2013, como alegaba la recurrente, sino en el ejercicio siguiente, siendo que, inclusive, la propia recurrente señaló en su escrito de respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, que el servicio terminó de ejecutarse en el 2014, y conforme con lo señalado en la Propuesta técnica del proveedor, el tercer entregable implicaba el cierre del servicio, que consistía, entre otros, en el modelo debidamente implementado y un informe de cierre del servicio, con el detalle de las acciones realizadas y estado situacional de despliegue del modelo.

Que estando a que el servicio proyecto de modelo de gestión de plantas satelitales y dedicadas de concreto solo podría ser utilizado después de su culminación, el gasto incurrido por dicho servicio debía ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tuviera la posibilidad de emplearlo para los fines correspondientes a su naturaleza, por lo que en aplicación de los criterios expuestos, no procedía la deducción del gasto observado en el ejercicio 2013; en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

✓ **Alquiler de bienes muebles terceros (S/ 30 762,50)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la renta imponible, por el importe de S/ 30 762,50, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios de alquiler de grúa Grove de 50 TN anotada en la Cuenta 63560001 – Alquiler Muebles de Terceros (folio 4508).

Que al respecto, mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 4001 a 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente, entre otros, la fehaciencia de los servicios que se detallaban en el Anexo N° 1 al citado requerimiento (folios 3995 y 3996), entre ellos, el relacionado con el ítem 49 por S/ 30 762,50 (folio 3996), correspondiente a la Factura N° 0001 – 000038, emitida por concepto de alquiler de grúa Grove de 50 TN, mediante comprobantes de pago, expresión contable, contratos, informes, dictámenes, valorizaciones, conformidad del servicio u otros, medios de

¹⁷ Conforme fue mencionado por la Administración en la resolución apelada, siendo que al respecto, la recurrente no ha presentado argumentos para desvirtuar lo señalado por la Administración sobre el contenido del aludido medio magnético (folio 4525).



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

pago, así como señalar en qué consistió dicho servicio, las personas que lo realizaron, el tiempo consumido en tales labores, y cualquier otra documentación que acredite que el servicio fue realizado.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3887, 3888 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

Que en el punto 2 y el Anexo N° 4 al Resultado de Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 3924, 3953 a 3957/vuelta y 3986), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, no obstante, señaló que esta no acreditó la fehaciencia de la operación por concepto de "alquiler de grúa Grove de 50 TN", toda vez que no presentó y/o exhibió la documentación que sustentara el alquiler de dicho bien por parte de su proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX. Asimismo, refirió que el escrito presentado no contiene la explicación detallada sobre en qué consistieron los servicios recibidos, las personas que lo realizaron, ni el tiempo empleado, entre otros. Por ello, observó el importe de S/ 30 762,50.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación relacionada al gasto por alquiler de grúa Grove de 50 TN no sustentado fehacientemente, a efectos de que presentara su descargo.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folio 808), en el cual indicó que el gasto observado corresponde al alquiler de grúa para el desarrollo de operaciones en Cajamarca, específicamente para las obras de movilización y desmovilización de una planta móvil dedicada a la construcción del XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX. Asimismo, señaló que dicho gasto cumple con el principio de causalidad, precisando que, como parte de sus operaciones de venta, debe cumplir con entregar sus productos en un determinado espacio, razón por la cual, ante la falta de una grúa propia en la zona de Cajamarca, procedió a alquilar dicha maquinaria para cumplir con la adecuada instalación de la planta móvil.

Que en el ítem 49 del punto 2 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 842/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, no obstante, mantuvo la observación por S/ 30 762,50, pues la recurrente no presentó documentación que sustentara fehacientemente la operación observada, y que la documentación adicional presentada solo estaba referida al pago a través del XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, que no acredita la efectiva realización de la operación acotada.

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

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 1218-5-2002, 3025-5-2004, 886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos y/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 las Resoluciones N° 8171-8-2015 y 6011-3-2010, este Tribunal 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 de lo expuesto se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el servicio de alquiler de grúa Grove de 50 TN que habría sido prestado por XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, por lo que, según las normas y jurisprudencia citadas, corresponde analizar si se encuentra acreditada la fehaciencia del mencionado servicio.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

Que de la documentación que obra en autos se advierte que la recurrente presentó como medios probatorios a fin de acreditar la fehaciencia de la operación observada lo siguiente (folios 278 a 283 y 2169 a 2176):

- Cotización N° MG-0005 de 26 de febrero de 2013, emitida por el proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXX (folio 2174), no obstante, dicho documento solo evidencia la propuesta económica (oferta) que hizo tal proveedor, por el servicio de alquiler grúa, pero no acredita que este servicio efectivamente se prestó.
- Documento denominado "Pedido N° 2000331463" de 22 de marzo de 2013 (folios 2169 a 2171), emitido al proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, de la que se aprecia el pedido de alquiler de la Grúa Grove de 50TN y precio detallado, no obstante, dicho documento solo evidencia el requerimiento del servicio por parte de la recurrente, pero no que el servicio haya sido efectivamente prestado por parte del proveedor observado.
- Factura N° 0001-000038, emitida por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX el 26 de marzo de 2013, por S/ 30 762,50, la cual consigna como glosa "Servicio Grúa Grove 50TN", y asientos contables (folios 279 a 283, 2172, 2173 y 2176); no obstante, según el criterio vertido en las Resoluciones N° 1218-5-2002, 3025-5-2004, 886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, la acreditación de comprobante de pago y su registro contable, solo acredita la contabilización de la operación reflejada en tal comprobante mas no así su realización, por cuanto el carácter fehaciente de una operación no solo debe ser demostrado mediante libros contables, sino también mediante los documentos probatorios que acrediten, de forma indubitable, la realización de la operación.
- Estado de cuenta corriente bancario y constancia de depósito de detracciones (folios 278 y 2175), no obstante, tales documentos solo evidencian la cancelación de las respectivas obligaciones, pero no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas.

Que de acuerdo con lo expuesto en los considerandos precedentes y del análisis conjunto de la documentación presentada, se concluye que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la realidad de las operaciones con el proveedor observado; en consecuencia, al no haber la recurrente presentado elementos que acrediten fehacientemente la prestación del servicio de alquiler de la grúa Grove de 50 TN por parte de XXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, como podría ser por ejemplo, documentos que acrediten el traslado de dicho bien, así como la recepción de la referida maquinaria por parte de la recurrente, coordinaciones entre la recurrente y el mencionado proveedor, y documentos que demuestren el servicio prestado a favor de la recurrente, pese a haber sido requerida para ello, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo señalado por la recurrente, se ha efectuado una valoración conjunta, razonada e integral de los medios probatorios presentados, no obstante, de la evaluación realizada se tiene que no acreditan de manera fehaciente el servicio que la recurrente alega le habría sido prestado; y en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración debió realizar un cruce de información con el proveedor, no resulta atendible, toda vez que le correspondía acreditar la existencia de la operación, y, además, de conformidad con criterio contenido en las Resoluciones N° 19094-2-2011, 9247-10-2013 y 12011-10-2013, no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad o fehaciencia de una operación. En ese sentido, no se presenta en la actuación de la Administración en el presente procedimiento de fiscalización un quebrantamiento al principio verdad material y el procedimiento legalmente establecido, por lo que no resultan aplicables las Resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente.

✓ **Fabricación y/o producción (S/ 86 004,00)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la renta imponible, por el importe de S/ 86 004,00, toda vez que la recurrente no acreditó la efectiva prestación del servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos registrado en la Cuenta 63800004 - Fabricación y/o producción, por la Factura N° 0001-000353 emitida por XXXXXXXX (folio 4508).



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

Que al respecto, mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 4001 a 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente, entre otros, la fehaciencia de los servicios que se detallaban en el Anexo N° 1 al citado requerimiento (folios 3995 y 3996), entre ellos, el relacionado con el ítem 82 por S/ 86 004,00 (folio 3996/vuelta), correspondiente a la Factura N° 0001 – 000353, emitida por concepto de servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos, mediante comprobantes de pago, expresión contable, contratos, informes, dictámenes, valorizaciones, conformidad del servicio u otros, medios de pago, así como señalar en qué consistió dicho servicio, las personas que lo realizaron, el tiempo consumido en tales labores, y cualquier otra documentación que acredite que el servicio fue realizado.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3869, 3970 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

Que en el punto 2 y el Anexo N° 4 al Resultado de Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folios 3921, 3953 a 3957/vuelta y 3986), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, no obstante, señaló que esta no acreditó la fehaciencia de la operación detallada en la Factura N° 0001-000353 emitida por XXXXXXXX por concepto de “servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos” por S/ 86 004,00, la cual fue registrada contablemente como gasto, toda vez que no presentó o exhibió la documentación que sustentara fehacientemente la prestación del aludido servicio. Asimismo, indicó que el escrito presentado no contiene la explicación detallada referida a qué consistieron los servicios recibidos, las personas que lo realizaron, el tiempo consumido, entre otros. En tal sentido, observó el importe de S/ 86 004,00.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la relacionada a la observación por el gasto por servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos no sustentado fehacientemente, a efectos de que presentara su descargo correspondiente.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folio 806), en el cual indicó que el gasto observado está vinculado al pago efectuado por el servicio de procesamiento técnico para accesos en caserío, precisando que dentro de esta actividad se llevó a cabo el trazo y replanteo de calles, limpieza de accesos con el cargador frontal, colocación del afirmado en calles respectivas. Asimismo, señaló que dicho servicio se encuentra vinculado con la generación de ingresos gravados y mantenimiento de la fuente productora de los mismos, en tanto permite mejorar los accesos a su planta; finalmente, refirió que presentó el Presupuesto N° 063-2013- GER, en el que se detalla el presupuesto del servicio por la suma de S/ 86 004,00.

Que en el ítem 82 del punto 2 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 840), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, e indicó que la documentación adicional presentada, tales como asiento contable, cuadro denominado “ejecución de pago” y estado de cuenta, solo evidencian el pago efectuado a través del BBVA Banco Continental, mas no acreditan la realización del servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos, y el Presupuesto N° 063-2013-GER solo refleja la propuesta del aludido servicio y su costo, mas no permite verificar, constatar o acreditar la ejecución del aludido servicio, por lo que mantuvo la observación por S/ 86 004,00.

Que de lo expuesto se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por gastos de servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos que habría sido prestado por Jelax S.A.C., al no sustentarse la efectiva prestación del servicio, por lo que corresponde analizar si se encuentra acreditada la fehaciencia del servicio correspondiente al gasto reparado.

Que a fin de acreditar la efectiva prestación del servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos, la recurrente presentó, entre otra, la siguiente documentación:

- Presupuesto N° 063-2013-GER de 11 de noviembre de 2013, dirigido a la recurrente, elaborado por XXXXXXXXXXXXXXXX, Gerente General del proveedor XXXXXXXX, y recibido por la recurrente el 12 de noviembre de 2013 (folio 396), mediante el cual dicho proveedor remitió el presupuesto del



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

servicio de procesamiento técnico para accesos en caserío por un área total de 4 800 m², detallando las actividades a desarrollarse, tales como trazo y replanteo, limpieza de accesos, servicio de regado del terreno, colocación de afirmado, expansión, colocación y compactación, así como el precio unitario y precio total del aludido servicio (S/ 86 004,00).

- Pedido N° 2000405963 de 19 de noviembre de 2013, dirigido al proveedor XXXXXXXX, y recibido por este el 21 de noviembre de 2013 (folios 393 a 395 y 2177 a 2179), en el que la recurrente solicitó a dicho proveedor suministrar el servicio de procesamiento técnico para accesos en caseríos, precisando que dicho servicio incluye el trazo y replanteo de las calles a colocar, afirmado, limpieza de los accesos con el cargador frontal, colocación de afirmado en las calles respectivas, perfilamiento y acabados, entre otros.
- Factura N° 0001-000353 de 6 de diciembre de 2013, emitida por el proveedor XXXXXXXX (folios 397 y 2181), que consigna como glosa "Servicio de procesamiento técnico para accesos en caserío", por el importe de S/ 86 004,00, que fue registrado como gasto (folio 2180).
- Informe Final de Obra¹⁸, vinculado al proyecto "acceso en caserío de Jibito", elaborado por el ingeniero residente del proveedor XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y recibido por la recurrente el 24 de diciembre de 2013 (folios 4285 a 4290 y 4498 a 4500), en el que se señala que la ejecución del servicio se inició el 20 de noviembre de 2013 y culminó el 20 de diciembre de 2013, y que el servicio consistió en realizar trazos, replanteo topográfico, limpieza de terreno, regado de terreno, movimiento de tierras (corte y relleno), perfilamiento en zonas de corte, compacto en zonas de relleno, colocación de afirmado; asimismo, se establece que la obra se encuentra culminada al 100%, habiéndose empleado un cargador frontal, un tractor de oruga, una moto niveladora, un rodillo liso, una cisterna y tres volquetes, y en la ejecución del servicio participaron un ingeniero civil como residente de obra, gerente de proyecto y un especialista en transporte vial.

Que de lo antes señalado se advierte que la recurrente cumplió con presentar elementos mínimos que de forma razonable evidencian la prestación del servicio de procesamiento técnico para accesos a caseríos efectuados por el proveedor XXXXXXXX a favor de la recurrente; en tal sentido, corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente en tal extremo.

✓ **Servicio de seguridad y vigilancia (S/ 70 427,00)**

Que del punto 1 del Anexo N° 02 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por el importe de S/ 70 427,00, al considerar que la recurrente no acreditó la causalidad del gasto por servicio de seguridad y vigilancia prestado por XXXXXXXX. Cita como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta (folio 4508).

Que al respecto, mediante el punto 2 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 4001 y 4002), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la causalidad de los gastos por las operaciones detalladas en el Anexo N° 1 al referido requerimiento (folio 3996/vuelta), entre ellas, la relacionada al ítem 83 (servicio de seguridad y vigilancia por S/ 70 427,00).

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folios 3863 y 3906 a 3908), en el cual indicó que hace entrega de lo solicitado en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, y que para fines explicativos presenta una reseña de las operaciones incluidas en dicho anexo.

Que en el punto 2 y Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 3921/vuelta y 3953 a 3986), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, entre ellas, las facturas, asientos contables, constancia de depósito de detracción y correos electrónicos, y señaló que si bien la recurrente registró como gasto el servicio de seguridad y vigilancia prestado por XXXXXXXXXXXXXXXX, sin embargo, los correos electrónicos presentados y los pedidos de fondos de viaje hacían

¹⁸ Presentado por la recurrente en instancia de reclamación, la cual fue merituada por la Administración, conforme se deja constancia en la resolución apelada (folio 4523/vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

referencia a coordinaciones de viaje de visitas entre el Coordinador General de Seguridad Civil con el personal de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, a las Unidades de Piura y Unidad de XXXXXXXXXXXX en Bayóvar – Piura. Asimismo, indicó que de la constancia de notificación de la Policía Nacional del Perú de la Comisaria de Independencia de 19 de agosto de 2013 se apreciaba que dicha notificación se encontraba dirigida al representante legal de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, por lo que dicho gasto no corresponde a la recurrente, por lo tanto, no procedía su deducción a efectos de determinar el Impuesto a la Renta, al no haberse sustentado la causalidad del aludido gasto. En tal sentido, observó el importe de S/ 70 427,00.

Que posteriormente, mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones al procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación relacionada al gasto por servicio de seguridad y vigilancia prestado por XXXXXXXXXXXX que no cumple con el principio de causalidad, a efectos de que presentara su descargo.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folios 796 y 797), en el que indicó que el gasto corresponde al servicio de coordinación general de seguridad en sus plantas prestado por XXXXXXXXXXXX; asimismo, precisó que si bien contrató los servicios de seguridad de otro proveedor (XXXXXXXXXXXX), era necesario contar con un supervisor independiente a esta empresa a fin de que dicho supervisor se encargue de coordinar y evaluar el servicio prestado por XXXXXXXXXXXX y notificar a la compañía sobre cualquier acontecimiento. Agregó que la Administración no tuvo en cuenta que los servicios de control y fiscalización de las actividades de seguridad resultaban necesarios para el mantenimiento de la fuente productora de rentas gravadas, pues ante la ausencia de estos servicios, la compañía ponía en riesgo el normal funcionamiento de sus operaciones y la pérdida de sus activos generadores de ingresos, por lo que no era correcto que la Administración desconociera el gasto efectuado por el solo hecho de que los correos electrónicos fueron remitidos por el personal de XXXXXXXXXXXX.

Que en el ítem 83 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXX (folio 840/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, e indicó que esta no sustentó la causalidad del gasto por servicio de seguridad y vigilancia prestado por XXXXXXXXXXXX, ya que la documentación proporcionada está vinculada a otra compañía (XXXXXXXXXXXX), y tampoco se precisa las unidades visitadas por el Coordinador de Seguridad, y si bien la recurrente hizo referencia a la Unidad de XXXXXXXXXXXX en Bayóvar – Piura, sin embargo, ella no cuenta con ningún establecimiento anexo en dicha zona. Asimismo, indicó que la documentación adicional presentada, tales como los asientos contables, cuadro denominado “ejecución de pago” y copia del estado de cuenta bancario, solo acredita el registro y pago del gasto, mas no acredita que el servicio prestado corresponda a la recurrente, por lo que mantuvo la observación por S/ 70 427,00.

Que de lo actuado se aprecia que la Administración fundamenta el reparo en el hecho de que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto contabilizado por concepto de servicio de seguridad y vigilancia prestado por XXXXXXXXXXXX.

Que respeto a la causalidad, como se ha indicado, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por la Ley N° 28991¹⁹, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

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

¹⁹ Publicada el 27 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

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

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8634-2-2001 y 01275-2-2004, entre otras, se ha señalado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o estos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que asimismo, debe tenerse en cuenta que este Tribunal en las Resoluciones N° 04572-4-2002 y 07859-4-2004, entre otras, ha establecido que el principio de causalidad recogido en la Ley del Impuesto a la Renta no solo está referido a un plano conceptual, hipotético, mediante el cual con su sola invocación y con el cumplimiento de ciertos requisitos formales (como el constar en un comprobante de pago) se entiende sustentado y cumplido, toda vez que necesariamente debe tener su correlato efectivo y comprobable con la realidad.

Que en tal sentido, en la Resolución N° 05295-8-2016 se ha indicado que a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

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

Que de autos se tiene que las Facturas N° 007-0000605, 007-0000607, 007-0000609, 007-0000611, 007-0000613, 007-0000615 y 007-0000618 de 31 de octubre de 2013 fueron emitidas por el proveedor XXX XXXXX (folios 2609 a 2615), y consignan como glosas: "Servicio correspondiente a marzo del 2013", "Servicio correspondiente a abril del 2013", "Servicio correspondiente a mayo del 2013", "Servicio correspondiente a junio del 2013", "Servicio correspondiente a julio del 2013", "Servicio correspondiente a agosto del 2013", y "Servicio correspondiente a septiembre del 2013", por un importe de S/ 10 407,80, cada una, haciendo un monto total de S/ 70 427,00.

Que asimismo, de lo actuado se advierte que durante la fiscalización la recurrente presentó los siguientes correos electrónicos:

- Correo electrónico de 14 de agosto de 2013 (folios 2596 y 2597): aparece como remitente XXXXX XXXXXX, quien firma con el cargo de Coordinador General de Seguridad Civil (XXXXXXXXXXXXXX), dirigido a XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y está referido a la solicitud de viáticos para realizar un viaje el 15 y 16 de agosto de 2013 de Lima a Piura para visitar a las unidades de Piura.
- Correo electrónico de 21 de agosto de 2013 (folio 2599): aparece como remitente XXXXXXXXXXXXXXX, quien firma con el cargo de Operador de Centro de Control Lima CPSAA (XXXXXXXXXXXXXXXXXX), dirigido a XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (XXXXXXXXXXXXXXXXXX), y está referido a la remisión de una notificación enviada por Líder Zonal de Pisco.
- Correo electrónico de 21 de agosto de 2013 (folios 2598 y 2599): aparece como remitente XXXXXXXXXXXXXXXXXXX, dirigido a XXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y está referido a la remisión de notificación del documento dejado en el terreno de Independencia – Pisco por la Policía Nacional del Perú de la Comisaría de Independencia para la abogada XXXXXXXXXXXXXXXXXXX (Representante Legal de XXXXXXXXXXXXXXX).
- Correo electrónico de 23 de agosto de 2013 (folios 2594 y 2595): aparece como remitente XXXXX XXXXXXX, quien firma con el cargo de Coordinador General de Seguridad Civil (XXXXXXXXXXXXX),



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

dirigido a XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, y está referido a la solicitud de viáticos para realizar un viaje el 27 y 28 de agosto de 2013 de Lima a Piura para visitar a la unidad de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX en Bayóvar – Piura.

Que de los citados correos electrónicos se aprecia que aluden a coordinaciones entre el personal de XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (siendo sus siglas “XXXXX”) y personal de la empresa XXXXXX, siendo estas empresas distintas a la recurrente y a XXXXXXXXXXXX, y si bien hay algunos correos en los que se aprecia la participación de personal de XXXXXXXXXXXX, no obstante, las coordinaciones se dan con la empresa XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX y no con la recurrente, además que solo aluden a viáticos; siendo que de dichos correos no se alude a los servicios de seguridad y vigilancia que habría prestado XXXX XXXX en favor de la recurrente. En ese sentido, dichos correos electrónicos no acreditan la causalidad del servicio de seguridad y vigilancia bajo análisis.

Que si bien el servicio de seguridad y vigilancia, como señala la recurrente, podría servir para supervisar, coordinar y evaluar el servicio prestado por su proveedor de los servicios de seguridad (XXXXXXX), sin embargo, no sustentó ello, siendo que, por el contrario, de los correos electrónicos detallados precedentemente se tiene que el aludido servicio habría sido prestado a XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, quien tiene el 99,99% del capital social de la recurrente. En este orden de ideas, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que la resolución apelada es nula por cambio de fundamento en el extremo de los reparos por concepto de sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, exceso de gastos de representación, honorarios – consultorías y auditorias, y alquiler de bienes muebles terceros, vulnerando lo previsto en el artículo 127 del Código Tributario; es del caso indicar que, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se aprecia que la Administración haya incurrido en un supuesto de cambio de fundamento, puesto que de autos se tiene que tanto en el valor impugnado – que se remite al Resultado del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXX, antes descrito– como en la resolución apelada, se ha fundamentado los aludidos reparos en que la recurrente: no sustentó la causalidad de los gastos por sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, excedió el límite de gastos de representación, no sustentó el devengo en el ejercicio 2013 de los gastos por honorarios – consultorías y auditorias, y no acreditó la efectiva prestación del servicio del alquiler de bienes muebles (fehaciencia); advirtiéndose que la Administración en la resolución apelada ha mantenido el mismo fundamento de los citados reparos, siendo que su análisis sobre la documentación presentada por la recurrente no implica que se esté cambiando el fundamento del reparo²⁰. En ese sentido, no resultan aplicables las resoluciones invocadas por la recurrente, pues en tales casos sí se verificó una modificación del fundamento del reparo.

2. Deduciones en la declaración jurada del Impuesto a la Renta (S/ 145 980,00)

Que del punto 2 del Anexo Nº 02 de la resolución de determinación impugnada (folios 4508 y 4509), se advierte que la Administración reparó la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de participación de utilidades no pagadas dentro del plazo, ascendente a la suma de S/ 145 980,00, toda vez que la recurrente no sustentó el pago de la participación de utilidades de los trabajadores hasta el vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, consignando como base legal el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 5 del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXX (folios 3997 y 3998/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la deducción efectuada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de “Participación a los trabajadores ejercicio presente pagadas”, ascendente a la suma de S/ 1 281 397,00,00, debiendo presentar las boletas de pago, vouchers de pago, órdenes de transferencia y estados de cuenta donde se identifique el pago y cualquier otra documentación que sustente el pago a los trabajadores, así como proporcionar en medio magnético (hoja de cálculo Excel) el detalle de las personas e importes que sustente el importe deducido en la aludida declaración jurada.

²⁰ Así por ejemplo, en cuanto al reparo por “exceso de gastos de representación”, si bien en la resolución apelada analiza los medios probatorios presentados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización, la Administración mantiene la misma conclusión, es decir, que el gasto no está dirigido a la masa de consumidores reales o potenciales sino a sus distribuidores y mayoristas, por lo que no califica como gasto de publicidad.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 14 de mayo de 2019 (folio 3830), señalando que cumplía con presentar lo solicitado.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX (folios 3943 a 3947), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, precisando que, de la evaluación de la misma, concluyó que por el importe de S/ 617 184,52 no sustentó el pago o la puesta a disposición de los cheques al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013; por lo que observó la deducción de la participación de las utilidades de los trabajadores cesados, que se detallan en los siguientes ítems, detallados en el Anexo N° 05 del aludido resultado de requerimiento (folios 3909 a 3916/vuelta):

Ítems	Motivo del reparo	Importe (S/)
337 y 339 a 396	Documento denominado "cheque voucher" firmado por el trabajador, en el que se deja constancia que la recepción del cheque fue en fecha posterior al plazo para presentar la declaración anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por lo que no corresponde la deducción en dicho ejercicio	88 038,72
338	Documento denominado "cheque voucher", que si bien se encuentra firmado por el trabajador, no tiene fecha de recepción del cheque, no habiendo presentado ni exhibido documentación adicional que permita verificar y/o constatar que el pago se realizó dentro del plazo establecido para su deducción en el ejercicio 2013.	1 115,27
397 a 443	Documento denominado "cheque voucher" que no tiene fecha ni firma de recepción por parte del trabajador. Además, la recurrente no presentó el estado de cuenta bancario en el que figure el cobro del cheque.	16 299,19
444 a 715	No presentó documentación que sustente el pago de las utilidades al trabajador.	511 731,35
Importe total observado (S/)		617 184,52

Que posteriormente, mediante el punto 5.1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 860), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes mencionada a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX, la recurrente presentó un escrito de 20 de setiembre de 2019 (folio 784 y 785), en el cual indicó que respecto de los ítems 337 y 339 a 396 (S/ 88 038,72), ítem 338 (S/ 1 115,27) e ítems 397 a 443 (S/ 16 299,19) aceptaba la observación efectuada por la Administración. Asimismo, refirió que en relación a los ítems 444 a 715 (S/ 511 731,35), cumplía con poner a disposición de la Administración el detalle de la relación de cargos y abonos efectuados en el año 2013, en el que se detallan los pagos efectuados a cada uno de los trabajadores debidamente identificados, archivo Excel, con el detalle de la liquidación de cada trabajador que se encuentra detallado en los mencionados ítems. Preciso que cumplió con presentar el detalle del pago de las participaciones de los trabajadores en las utilidades, pagos que se encuentran identificados por nombre y fecha de pago, el cual ha sido efectuado antes del plazo para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que en el punto 4 del Resultado del Requerimiento N° XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 834 y 835), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, y señaló que respecto de los ítems 337 y 339 a 396 (S/ 88 038,72), ítem 338 (S/ 1 115,27) e ítems 397 a 443 (S/ 16 299,19), la recurrente en su escrito de respuesta de dicho requerimiento aceptó las observaciones efectuadas. Asimismo, indicó que respecto de los ítems 444 a 715 (S/ 511 731,35) acreditó parcialmente la observación por 235 trabajadores (S/ 471 204,16), sin embargo, por los 37 trabajadores restantes (S/ 40 527,19), no exhibió ni presentó documentación que acreditara el pago de la participación de utilidades. Por ende, mantuvo la observación por S/ 145 980,37 (S/ 88 038,72 + S/ 1 115,27 + S/ 16 299,19 + S/ 40 527,19).

Que al respecto, el Decreto Legislativo N° 892, que regula el derecho de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada a participar en las utilidades de las empresas que desarrollan actividades generadoras de renta de tercera categoría, dispone en su artículo 2 que la participación se efectuará mediante la distribución de la renta neta anual antes de impuestos, en función a los porcentajes establecidos en dicho artículo, precisando en sus artículos 7 y 10 que al momento del pago de la participación en las utilidades, las empresas entregarán a los trabajadores y ex trabajadores con derecho a este beneficio, una liquidación que precise la forma en que ha sido calculado, y que la participación en las utilidades fijadas en



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

el decreto legislativo y las que el empleador otorgue unilateralmente a sus trabajadores o por convenio individual o convención colectiva, constituyen gastos deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría.

Que el inciso c) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que califica como renta de quinta categoría las participaciones de los trabajadores en las utilidades.

Que el inciso d) del artículo 57 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo Nº 970, dispone que las demás rentas, dentro de las cuales se encontraban las rentas de quinta categoría, se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban, y el artículo 59 señala que las rentas se considerarán percibidas cuando se encuentren a disposición del beneficiario, aun cuando este no las haya cobrado en efectivo o en especie.

Que por su parte, el inciso v) del artículo 37 de la aludida ley prevé que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en el ejercicio gravable a que correspondan cuando hayan sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio; y en el mismo sentido el inciso l) del artículo precitado señala que 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, podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de las normas antes señaladas se tiene que, en el presente caso, para la deducción del gasto correspondiente al pago de la participación legal de los trabajadores en las utilidades de la empresa y bonificaciones, debe acreditarse que se cancelaron dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a efecto de poder deducirla como gasto en dicho ejercicio, de lo contrario, su deducción debe efectuarse en el ejercicio en que se efectúa el pago.

Que de conformidad con la Resolución de Superintendencia Nº 366-2013/SUNAT, la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, para aquellos contribuyentes cuyo último dígito del RUC fuera 4, como es el caso de la recurrente, debía presentarse hasta el 28 de marzo de 2014.

Que como se verifica de autos, la Administración identificó que los importes de la participación de los trabajadores en las utilidades, materia de controversia, que ascendía al importe de S/ 145 980,00, no fueron pagados o puestos a disposición de los trabajadores dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, lo cual fue comunicado a la recurrente en el punto 4 del Resultado del Requerimiento Nº XXXXXXXXXXXXXXXX (folios 834 y 835), y fue establecido en base a la información y documentación proporcionada por la misma recurrente, lo cual no ha sido desvirtuado por ella, pese haber sido requerida expresamente, siendo que, incluso, durante la fiscalización, la propia recurrente señaló que aceptaba las observaciones efectuadas por la Administración respecto de los ítems 337 y 339 a 396 (S/ 88 038,72), ítem 338 (S/ 1 115,27) e ítems 397 a 443 (S/ 16 299,19). En ese sentido, al no haber la recurrente acreditado el pago o puesta a disposición de las utilidades dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en consideración que en la presente instancia se han levantado los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 por concepto de sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas, exceso de gastos de representación (gastos de promoción – evento asociados 2013), y fabricación y/o producción, y se han mantenido los demás reparos objeto de análisis; corresponde que la Administración proceda con la reliquidación de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenida en la Resolución de Determinación Nº XXXXXXXXXXXXXXXX.

Resolución de Multa Nº XXXXXXXXXXXXXXXX – Numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario

Que la Resolución de Multa Nº XXXXXXXXXXXXXXXX (folio 4511) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario²¹, y se encuentra vinculada con la

²¹ Según el texto vigente a la fecha de comisión de la infracción (28 de marzo de 2014).



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenida en la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXX.

Que como se indicó, como consecuencia de los reparos efectuados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, la Administración no determinó un importe por pagar sino un saldo a favor del contribuyente de S/ 11 459 051,00, esto es, un saldo a favor menor al que había sido determinado por la recurrente, y por tal motivo, giró la citada resolución de multa, la cual fue notificada²² cuando ya estaba vigente el Decreto Legislativo N° 1311 (vigente desde el 31 de diciembre de 2016).

Que ahora bien, a fin de resolver el asunto materia de controversia, previamente procede determinar si corresponde aplicar la sanción prevista para la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, o si en virtud del principio de retroactividad benigna, no corresponde aplicar sanción alguna, considerando que el supuesto descrito, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, ya no ha sido tipificado como infracción, por lo que se suprimió la sanción.

Que al respecto, dicho tema fue llevado a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, habiendo adoptado este Tribunal, mediante Acta de Sala Plena N° 2024-05 de 18 de setiembre de 2024, el siguiente criterio: *“No procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia”*.

Que los fundamentos que sustentan el criterio adoptado son los siguientes:

“El artículo 164 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.

Por su parte, el artículo 171 del citado código prevé que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Mediante el Decreto Legislativo N° 1311, publicado el 30 de diciembre de 2016 y vigente a partir del día siguiente, se efectuaron diversas modificaciones al Código Tributario, entre ellas, se modificó el numeral 1 del artículo 178 del citado código.

Así, puede compararse en el siguiente cuadro la modificación ocurrida en la tipificación de la infracción²³:

Antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	A partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. 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, <u>que influyan en la determinación de la obligación tributaria</u> ; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención	Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 1. 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, <u>que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria</u> ; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que

²² Como se indicó, dicho valor fue depositado el 9 de octubre de 2019 en el buzón electrónico de la recurrente, al amparo del inciso b) del artículo 104 del Código Tributario (folio 4510).

²³ Énfasis agregado.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

<i>indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</i>	<i>generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.</i>
--	---

De igual forma, se modificó la sanción aplicable²⁴ como puede apreciarse en el siguiente cuadro²⁵:

Sanción antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	Sanción a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
<i>50% del tributo omitido o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada o 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución (21)</i>	<i>50% del tributo por pagar omitido, o, 100% del monto obtenido indebidamente, de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares (21)</i>
Nota 21 antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311	Nota 21 a partir de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311
<i>(21) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar. Tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tendrá en cuenta lo siguiente: a) El tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio. Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas....</i>	<i>(21) El tributo por pagar omitido será la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas. Adicionalmente en el caso de omisión de la base imponible de aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud, al Sistema Nacional de Pensiones, o tratándose del Impuesto Extraordinario de Solidaridad e Impuesto a la Renta de quinta categoría por trabajadores no declarados, la multa será el 100% del tributo por pagar omitido.</i>

De la tipificación de la infracción se aprecia que antes de la vigencia del citado Decreto Legislativo N° 1311, bastaba que las omisiones²⁶ o acciones²⁷ previstas influyan en la determinación de la obligación tributaria para que se configure la infracción, sea que se establezca un importe a pagar o no. En cambio, a partir de la vigencia de la citada norma se exige que aquellas influyan en la determinación y en el pago de la obligación tributaria, esto es, para que se configure la infracción debe necesariamente establecerse un importe a pagar.

Asimismo, como se aprecia de la descripción de la sanción, antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311, se hacía referencia a una multa equivalente al 50% del saldo, crédito u otro concepto similar

²⁴ Se hace referencia a la Tabla I del Código Tributario. Similar texto se aprecia en las Tablas II y III. En este último caso, corresponde revisar la nota 13, que equivale a la 21 de las Tablas I y II.

²⁵ Énfasis agregado.

²⁶ Por ejemplo, se omitió incluir ingresos.

²⁷ Por ejemplo, se aplicó un porcentaje de depreciación mayor al que corresponde.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

determinado indebidamente, o 15% de la pérdida indebidamente declarada, lo que ya no es mencionado al describirse la sanción a partir de la entrada en vigencia de dicho decreto legislativo, siendo que para el cálculo de la sanción es necesario que exista un tributo por pagar omitido. Esto es, con la nueva norma se ha suprimido la sanción por un saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, o por una pérdida indebidamente declarada.

Además, se modificó la Nota 21 de la indicada Tabla I, que antes aludía al tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada y ahora, en concordancia con lo mencionado, se refiere al “tributo por pagar omitido”.

Ahora bien, el artículo 168 del Código Tributario establece que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución.

En este marco debe determinarse si procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia.

El artículo 187 de la Constitución Política del Perú de 1979 disponía que “ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente”, por lo que en concordancia con ella, los textos de varios Códigos Tributarios establecieron que: “Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o en ejecución”, es decir, el objetivo de ambas normas era reconocer y regular el principio de retroactividad benigna aplicable a infracciones administrativas, que alcanzaba a todas las infracciones cuya sanción no hubiere sido aplicada, ejecutada o que estuviera en proceso de reclamación o apelación.

En efecto, la Constitución de 1979, que es la inmediata anterior a la actualmente vigente (1993), admitía una retroactividad benigna, tanto en materia penal (cuando favorecía al reo), en materia laboral (cuando favorecía al trabajador) y en materia tributaria (cuando favorecía al contribuyente, aunque esta última fue interpretada de manera restrictiva, en el sentido de que solo era admisible la retroactividad tributaria en materia de sanciones tributarias²⁸.

No obstante, con la Constitución de 1993 la normativa cambió.

El texto original del artículo 103 de la Constitución de 1993 establecía lo siguiente:

“Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho
Artículo 103.-
(...)”

Ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo.
(...)”.

Dicho artículo constitucional fue posteriormente modificado, mediante Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004, que dispone lo siguiente:

“(…) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. (...)”

Como se aprecia, el primer párrafo del artículo 103 de la Constitución de 1993, modificado por la Ley N° 28389, publicada el 17 de noviembre de 2004, texto vigente en la actualidad, dispone que:

²⁸ Comentando la retroactividad benigna en materia tributaria prevista en la Constitución de 1979, Marcial Rubio señala que “(...) existió un arduo debate ante la falta de antecedentes y la Resolución del Tribunal Fiscal 17557 del 27 de enero de 1983 estableció la interpretación de que esta retroactividad benigna tributaria era de aplicación restringida a las sanciones tributarias (...)”. Al respecto ver RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomo IV. Pág. 188. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Lima 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

“(…) La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad”.

En cuanto a la aplicación de la ley en el tiempo, RUBIO CORREA explica que la aplicación inmediata” de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigencia y aquel en que es derogada o modificada²⁹. Por su parte, la “aplicación ultractiva” de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego de que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, esto es, una vez finalizada su aplicación inmediata³⁰. Finalmente, indica que “aplicación retroactiva” de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que esta entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata³¹.

En nuestro ordenamiento, como explica el anotado autor, se adopta la teoría de los hechos cumplidos, según la cual, las normas deben aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata. Entonces, si se genera un derecho bajo una primera ley y luego de producir cierto número de efectos esa ley es modificada por una segunda, a partir de la vigencia de esta nueva ley, los nuevos efectos del derecho se deben adecuar a ésta y ya no ser regidos más por la norma anterior bajo cuya vigencia fue establecido el derecho de que se trate³². De lo señalado, se aprecia que en el ordenamiento jurídico nacional, la norma general es que las leyes no se aplican en forma retroactiva sino que ello constituye una excepción aplicable solamente al ámbito de delitos.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, ante el expreso pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se eliminen y/o reduzcan las sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación del Decreto Legislativo N° 1311, ha indicado que el artículo 103 de la Constitución la prohíbe. En efecto, en reiteradas sentencias, como las emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, ha señalado que:

“(…) la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (…)”.

*En esa misma línea, debe tenerse en cuenta que existen reiteradas sentencias de casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la Republica que ratifican la imposibilidad de aplicar retroactivamente una norma sancionadora tributaria, es más, en la Sentencia de Casación N° 11947-2022-Lima, que se refiere también a la aplicación del artículo 168 del Código Tributario en el caso de la modificación al numeral 1 de su artículo 178 dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311, se señala expresamente que: **“La irretroactividad de las normas sancionatorias regulado en el mencionado artículo, se vincula con la aplicación del Decreto Legislativo N.º 1311, publicado el treinta de diciembre de dos mil dieciséis. Si bien el mencionado Decreto Legislativo modificó la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 178 del TUO del Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria que al ejercer la potestad sancionadora, sancione al contribuyente con la norma vigente, por principio de aplicación inmediata de la norma, no pudiendo aplicarse el Decreto Legislativo N° 1311 a un supuesto anterior a su vigencia, en estricto cumplimiento a las normas constitucionales y legales contenidas en el Código Tributario.”**, criterio que ha sido compartido y sostenido también en las Casaciones 4932-2022-Lima, N° 20700-2022-Lima, N° 23652-2023-Lima y N° 30458-2023-Lima, (...), es más, en la Casación N° 20446-2023-Tacna, una de las más recientes emitidas sobre la materia, se ha señalado expresamente que: **“3.15. Al respecto, en lo concerniente a la retroactividad de las normas que disminuyen o suprimen sanciones en materia tributaria, como lo ha determinado la Sala Superior, no es aplicable a las infracciones***

²⁹ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *Aplicación de la Norma Jurídica en el Tiempo*, PUCP, 2008, Lima, p. 21.

³⁰ *Ibidem.*, p. 23.

³¹ *Ibidem.*, p. 25.

³² *Ibidem.*, p. 28.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

tributarias; en cambio, respecto a las infracciones administrativas, se tiene presente la norma más favorable al administrado”.

En ese punto resulta importante subrayar que las citadas sentencias de casación señalan que aplicar el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia no implica aplicar retroactivamente dicha norma, sino su aplicación inmediata. En ese sentido, la Sentencia de Casación N° 11947-2022 señala que “(...) no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N° 1311, sino la aplicación inmediata de la norma respecto de aquellos casos en los que no se ha notificado con anterioridad a la vigencia de la citada norma el acto administrativo sancionador, como lo es una resolución de multa, en tanto que tal notificación se haya producido durante la vigencia del mencionado decreto legislativo, conforme al artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma”.

En el mismo sentido, un sector importante de la doctrina nacional comparte el reiterado criterio del Tribunal Constitucional, en el sentido de que la retroactividad benigna prevista constitucionalmente se refiere única y exclusivamente a la materia penal y no incluye las infracciones y sanciones administrativas tributarias (como lo son las contempladas en el Código Tributario).

Así por ejemplo, JORGE BRAVO CUCCI³³, haciendo alusión al principio de irretroactividad en materia tributaria, señala lo siguiente:

“Conforme lo dispone el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, recogiendo el principio de irretroactividad de las leyes, ninguna ley tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo.

A este respecto, algunos autores sostienen que es factible aplicar retroactivamente normas que suprimen o reducen sanciones por infracciones tributarias, en tanto el Derecho Administrativo Sancionador se debe ceñir a los principios y garantías previstas por el Derecho penal ordinario. Discrepamos de tal interpretación, en tanto las normas que establecen infracciones y sanciones tributarias no se ciñen a las disposiciones y principios de tipo penal, en tanto no se trata de delitos, sino de contravenciones administrativas.

A diferencia de los delitos, las contravenciones o infracciones, no son acciones sino incumplimientos de normas que disponen al sujeto pasivo de la obligación tributaria, el cumplimiento de deberes formales, que no vulneran un bien jurídico tutelado, sino que implican una transgresión que perturba la actividad administrativa. Mientras en el caso del Derecho penal se busca proteger bienes jurídicos tutelados sancionando con penas las conductas que los vulneren, en el caso del Derecho contravencional se busca hacer cumplir las normas jurídicas sancionando su incumplimiento”.

En la misma línea, MARCIAL RUBIO CORREA³⁴ señala que “(...) la retroactividad benigna de la Constitución se refiere exclusivamente a materia penal (...)” y por lo tanto no comprende a las sanciones administrativas.

Igualmente, CARMEN ROBLES MORENO³⁵ coincide con los autores antes citados, sosteniendo que la materia penal señalada en el artículo 103 de la Constitución comprende al delito y no a la infracción, agregando que si la norma constitucional hubiese querido incluir a toda clase de actos ilícitos, se hubiera referido a las sanciones en general.

Asimismo, CÉSAR IGLESIAS FERRER³⁶, prestando especial atención al término “reo” que se encuentra en el citado artículo 103 de la Constitución, concluye que la posibilidad de la aplicación retroactiva de la norma benigna está reservada solamente para los casos de sanciones que corresponden a delitos, toda

³³ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Palestra Editores. Lima 2003. Pág. 118 y 119.

³⁴ RUBIO CORREA, Marcial. *Interpretación de las Normas Tributarias*. Ara Editores. Lima 2003. Pág. 61 y 62.

³⁵ ROBLES MORENO, Carmen. “Aplicación en el tiempo de la norma tributaria”, en *Libro Homenaje a Felipe Osterling Parodi*. Palestra. Lima 2008. Pág. 1795. Citada por RUIZ DE CASTILLA, Francisco, en “Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 56. Pág. 317. Abril 2013.

³⁶ IGLESIAS FERRER, César. *Derecho Tributario: dogmática general de la tributación*. Gaceta Jurídica. Lima 2000. Pág. 178. Citado por RUIZ DE CASTILLA, Francisco, en “Aplicación retroactiva de las normas sobre sanciones administrativas tributarias”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 56. Pág. 317. Abril 2013.



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

vez que el texto constitucional se está refiriendo al autor, ya sentenciado, de un delito y también al simple acusado o denunciado por la comisión de un delito.

En base a lo expuesto, podemos concluir que tanto el Tribunal Constitucional como el Poder Judicial han descartado la aplicación retroactiva de una norma sancionatoria tributaria, sin excepción alguna, es decir, no solo el máximo intérprete de la Constitución tiene una posición reiterada sobre la retroactividad sancionadora administrativa tributaria al interpretar el artículo 103 del Código Tributario, sino también la tiene el Poder Judicial.

En ese contexto, resulta importante determinar cómo debe interpretarse el artículo 168 del Código Tributario, que no es una norma nueva en el ordenamiento jurídico tributario nacional.

Como se aprecia, en el texto original del Código Tributario de 1966, se encontraba una norma similar, pero que contenía una solución distinta a la actual.

Efectivamente, el artículo 150 del Código Tributario de 1966 establecía lo siguiente:

“Las normas tributarias administrativas que establezcan supresión o reducción de sanciones extinguirán o reducirán las que se encontraren en trámite o en ejecución”.

Mediante Decreto Legislativo N° 769, vigente desde el 1 de abril de 1992 (es decir, que fue aprobado estando vigente la Constitución de 1979), se modificó el citado artículo 150 del Código Tributario, con el siguiente texto:

“Las normas tributarias que establezcan supresión o reducción de sanciones por infracciones formales, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución”.

Es de resaltar que el Código Tributario a que se refiere esta última modificatoria, distinguía entre infracciones sustanciales (vinculadas a la obligación de pago del tributo) e infracciones formales (vinculadas a obligaciones formales), advirtiéndose que en esta última modificatoria se subraya que la supresión o reducción de sanciones solo operaría respecto de las que sancionaban infracciones formales.

Posteriormente, el Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859, vigente desde el 1 de diciembre de 1992, incluyó en su artículo 168 la siguiente norma:

“Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución”.

Como puede apreciarse, esta última modificación es similar al texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 769, aunque elimina la mención a “infracciones formales”, atendiendo a que el código vigente desde diciembre de 1992 ya no distinguía entre infracciones sustanciales e infracciones formales.

Luego de la aprobación de la Constitución de 1993, en diciembre de dicho año, se aprobó el Código Tributario regido por el Decreto Legislativo N° 773, vigente desde el 1 de enero de 1994, cuyo artículo 168 ya recoge el mismo texto que el actual artículo 168 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816, cuyo último Texto Único Ordenado ha sido aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF:

*“Las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, **NO** extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución”.*

La norma actual, resulta importante recalcar, lleva por título “IRRETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS SANCIONATORIAS” y, en el contexto normativo constitucional antes expuesto, previó que las normas tributarias que suprimiesen o redujesen sanciones por infracciones tributarias, no extinguirían ni reducirían las que se encontrasen en trámite o en ejecución, con el claro objetivo de desterrar del ordenamiento tributario la aplicación de la retroactividad benigna en materia sancionadora administrativa tributaria.

La clara restricción a la retroactividad benigna en materia sancionadora administrativa tributaria estipulada en el artículo 168 del Código Tributario ha sido sostenidamente ratificada con la modificación introducida al artículo 171° del Código Tributario.- PRINCIPIOS DE LA POTESTAD SANCIONADORA³⁷,

³⁷ Párrafo sustituido por el artículo 42° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

al señalar que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones y otros principios aplicables, sin citar explícitamente el principio de retroactividad benigna establecido en el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General³⁸ y, posteriormente, con la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, norma que, entre otros, fue la que modificó el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuando señala que “Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario”, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, el cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, referido, entre otros, a la retroactividad benigna.

En efecto, las citadas normas evidencian que la legislación tributaria se aparta de la legislación aplicable al procedimiento administrativo sancionador regulado de manera general en la Ley del Procedimiento Administrativo General, imposibilitando la aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que prevé, para lo no previsto en dicho código, la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen, toda vez que, por el contrario, una interpretación en el sentido que procede la aplicación retroactiva de una norma sancionadora tributaria se opone y desnaturaliza lo dispuesto en la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311, postura que ha sido ratificada en reiteradas resoluciones del Tribunal Fiscal, como las contenidas en las Resoluciones N° 0919-1-2024, N° 10199-10-2023, 07512-4-2023, N° 6252-9-2023, N° 03723-3-2023, N° 7721-8-2020, N° 5640-5-2020, N° 05156-5-2018, N° 06259-4-2018 y N° 070-4-2019, entre otras.

En base a lo expuesto, podemos concluir que tanto el Tribunal Constitucional como el Poder Judicial y ahora también el Tribunal Fiscal han descartado la aplicación retroactiva de una norma sancionatoria tributaria, sin excepción alguna, es decir, no solo el máximo intérprete de la Constitución tiene una posición clara sobre la retroactividad sancionadora administrativa al interpretar el artículo 103 del Código Tributario, sino también la tiene el Poder Judicial y el propio Tribunal Fiscal.

En este claro contexto, resulta importante realizar una interpretación adecuada de lo señalado en el artículo 168 del Código Tributario cuando dispone que “las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, no extinguirán ni reducirán las que se encuentren en trámite o en ejecución”; en ese sentido, resultando claro que desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1993, la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria está prohibida, solo cabe entender que lo que la norma antes expuesta pretende es recalcar que aun cuando la imposición de una infracción se encuentre en trámite, es decir, esté pendiente de imponerse o su cobro esté pendiente de ejecución, ello no implicará que se extinguirá o reducirá luego de la entrada en vigencia de una norma posterior.

En efecto, habida cuenta que una infracción en trámite es aquella que se encuentra pendiente de imponerse, luego de cometerse, no aquella cuya resolución está pendiente de notificarse, resulta claro que lo que el artículo 168 del Código Tributario busca es reafirmar que, en ningún caso, luego de cometida la infracción, se podrá aplicar a esta una norma que no estaba vigente a la fecha de su comisión, interpretación que no solo surge de la literalidad de la norma, sino de una concordada interpretación de esta con lo que explícitamente ya ha señalado el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial sobre la irretroactividad normativa en materia sancionadora tributaria administrativa.

Ahora bien, frente a esta interpretación, cabe preguntarse si corresponde aplicar el argumento a contrario a lo estipulado en el artículo 168 del Código Tributario, creando una norma que determinaría que las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias, si extinguirán o reducirán las que no se encuentren en trámite o en ejecución.

³⁸ El cual se encuentra recogido actualmente en el artículo 248 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

Sobre el argumento a contrario, si bien Francisco Javier Ezquiaga GANUZAS³⁹ señala que: “El argumento a contrario justifica excluir la aplicación de la consecuencia jurídica prevista por una norma para un determinado supuesto de hecho, a otros supuestos de hecho diferentes a los expresamente mencionados por ella”, este autor agrega que: “El argumento exige la existencia de una laguna jurídica. Es preciso, por tanto, que el supuesto de hecho que debe resolverse no se encuentre contemplado expresamente por ninguna norma del sistema”.

En la misma línea Marcial Rubio Correa⁴⁰ ha señalado que: “La validez del argumento a contrario depende de que no haya en todo el sistema jurídico alguna norma que impida aplicarlo y eso le da mucha debilidad como instrumento de argumentación”.

Por su parte, Fernando de Trazegnies⁴¹, sobre el argumento a contrario, sostiene que: “Como dice Claude du Pasquier, el argumento a contrario puede convertirse fácilmente en un razonamiento especioso que incurre en falsedad cuando se presentan ciertas condiciones (...)”, añadiendo que “el argumento a contrario es inválido cuando hay otras soluciones posibles además del texto legal y la solución contraria”.

Lo expuesto por los citados autores deja en evidencia que no puede utilizarse al argumento a contrario en forma arbitraria e indiscriminada, ya que deben tenerse en cuenta muchas condiciones y límites en su aplicación. La principal condición para su aplicación es que exista una laguna jurídica, que el ordenamiento debe corregir, por lo que el supuesto de hecho que debe resolverse no debe encontrarse contemplado expresamente por ninguna norma del sistema y el principal límite es que no existan otras soluciones posibles además del texto legal y la solución contraria.

En el caso que nos ocupa, en cuanto a la retroactividad benigna en materia sancionadora tributaria, no podemos afirmar que exista una laguna jurídica que deba ser corregida, habida cuenta que existe una disposición constitucional que prohíbe explícitamente la aplicación retroactiva en materia sancionadora tributaria⁴².

La razón para no interpretar, a contrario sensu, la referida norma (artículo 168 del Código Tributario) es que la interpretación expuesta en el párrafo anterior colisiona directamente con el principio de irretroactividad de las normas previsto constitucionalmente, principio que cubre todo el espectro del sistema jurídico, con excepción de la materia penal, respecto de la cual el Tribunal Constitucional ya ha interpretado que no incluye la materia sancionadora administrativa, conforme se ha mencionado.

Por lo expuesto, la aplicación del argumento a contrario para interpretar el artículo 168 del Código Tributario no resultaría válida.

Ahora bien, en este contexto, resulta importante resaltar que la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Nota 21 de la Tabla I de Infracciones y Sanciones no fue una norma que suprimió o redujo sanciones, al compararse con la norma vigente antes de la modificatoria, sino que suprimió infracciones en algunos casos, redujo sanciones y mantuvo otras en muchos casos.

En efecto, si comparamos la norma derogada con la nueva norma, notamos que: 1) El Decreto Legislativo N° 1311 es una norma que cambia el tipo infractor contemplado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, señalando que para que exista infracción la declaración de cifras y/o datos falsos, entre otros, debe influir: “en la determinación y el pago de la obligación tributaria”, suprimiendo como infracción la declaración de cifras y/o datos falsos que “influyan en la determinación de la obligación tributaria” sin que en su resultado exista deuda tributaria a pagar y 2) La norma citada modificó la Nota 21 de la Tabla 1 del Código Tributario, señalando, a diferencia de la nota derogada, que la multa se calculaba, entre otros, en base al “tributo por pagar omitido” y que: “El tributo por pagar omitido será

³⁹ La argumentación interpretativa en la justicia electoral mexicana. Colección TEPJF.

⁴⁰ RUBIO, M. A. (2010). El Idioma y el Derecho Vistos desde Justiniano. Incorporación del Académico Don Marcial Antonio Rubio Correa (Sesión pública del 17 de junio de 2010). Boletín Academia Peruana de la Lengua 50, Pg. 274. 2010.

⁴¹ TRAZEGNIES GRANDA, F. de. (1988). El Derecho Civil y la Lógica: los argumenta a contrario. THEMIS Revista De Derecho, (12), 65-71. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9305>.

⁴² El artículo 103 de la Constitución de 1993 prohíbe toda aplicación retroactiva en materia sancionadora administrativa tributaria, interpretación que ha sido sostenida por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial en explícita referencia al Decreto Legislativo N° 1311.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

la diferencia entre el tributo por pagar declarado y el que debió declararse. En el caso de los tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, se tomará en cuenta para estos efectos los saldos a favor de los períodos anteriores, las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, los pagos anticipados, otros créditos y las compensaciones efectuadas.⁴³.

Es decir, el Decreto Legislativo N° 1311 no fue una norma que suprimió o redujo sanciones, sino que modificó el tipo infractor, suprimiendo infracciones y modificó la sanción a imponer y la forma cómo se calculaba esta última en los casos de las infracciones que se mantenían, lo que determina que en la nueva norma no existan infracciones idénticas a las derogadas, sino solo algunas similares⁴⁴ y que, en algunos casos, las sanciones a imponer por infracciones cometidas antes de la modificatoria, calculadas en base a la norma modificada, sean iguales a la establecida en la norma anterior, por lo que no puede afirmarse que el Decreto Legislativo N° 1311 suprimió o redujo las sanciones que correspondían aplicarse, aspecto que requiere un mayor análisis.

No obstante lo expuesto y asumiendo que, en algunos casos, la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario y la Nota 21 de su Tabla I de Infracciones y Sanciones, puede determinar que no corresponda imponer una sanción por haberse suprimido una infracción cometida cuando la norma modificada estaba vigente o que la sanción a imponer por una infracción cometida antes de la vigencia del Decreto Legislativo N° 1311 fuese menor si se calculase con la norma vigente hoy, debe tenerse en cuenta que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, calificada como de observancia obligatoria, la infracción antes citada se comete cuando se presenta la declaración jurada original⁴⁵, según la aplicación inmediata de las normas, se les debe aplicar la norma vigente en el momento en que la infracción se cometió, por lo que la aplicación de algunos extremos del Decreto Legislativo N° 1311, para determinar la supresión o reducción de una infracción y/o sanción, implicará una aplicación retroactiva de esta, lo que está expresamente prohibido.

En efecto, como se mencionó, ante el explícito pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se supriman infracciones o reduzcan sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación específicamente del Decreto Legislativo N° 1311, el Tribunal Constitucional ha señalado en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, en forma unánime que: "(...) la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (...)", es decir, ha indicado en forma clara que el artículo 103 de la Constitución lo prohíbe explícitamente y, si esto no fuera suficiente, el Poder Judicial también ha sostenido que el Decreto Legislativo N° 1311 no se puede aplicar retroactivamente, porque lo prohíbe expresamente el artículo 103 de la Constitución⁴⁶.

⁴³ En la Nota 21 antes de su modificatoria, se señalaba, entre otros: "(...) Para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas."

⁴⁴ Nótese que al haberse modificado el tipo infractor con el Decreto Legislativo N° 1311, no existen infracciones idénticas en la norma anterior, sino tipos infractores, aunque similares, diferentes, cuya equivalente no ha sido analizada, ello con la finalidad de identificar en qué casos la sanción, por una infracción similar, se suprime o reduce.

⁴⁵ Trigésimo segundo considerando de la Resolución N° 12988-1-2009.
"(...)

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria 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 se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron 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.

(...)"
⁴⁶ Casaciones N° 11947-2022-Lima, N° 4932-2022-Lima, N° 20700-2022-Lima N° 23652-2023-Lima y N° 30458-2023-Lima N° 20446-2023-Tacna (...).



Tribunal Fiscal

Nº 08829-9-2024

En efecto, dado que el Tribunal Constitucional ha señalado expresamente que: i) Pretender la aplicación de lo normado en el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cometidas antes de su entrada en vigencia, implica una aplicación retroactiva de la norma y ii) Ello está prohibido por el artículo 103 de la Constitución, resulta contrapuesto a ello afirmar que aplicar el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia no es aplicarlo retroactivamente.

Por lo expuesto, haciendo una interpretación del 103 de la Constitución y del artículo 168 del Código Tributario y, sobre la base de la teoría de los hechos cumplidos, se concluye que no procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base del cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2024-05, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528⁴⁷.

Que estando al criterio adoptado, resulta arreglado a ley que a la recurrente se le haya aplicado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, según el texto vigente a la fecha de comisión de la infracción, no siéndole de aplicación la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1311; por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario.

Que no obstante, toda vez que la Resolución de Multa N° XXXXXXXXXXXX tiene su sustento en los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenidos en la Resolución de Determinación N° XXXXX XXXXXXXXXXXX, corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa; y, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración proceda a reliquidar el importe de la sanción contenida en dicha resolución de multa.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N° 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, se debe reiterar que conforme con el artículo 165 del Código Tributario, las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que, además, conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA también invocada por la recurrente⁴⁸.

⁴⁷ Según la referida norma, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial “El Peruano”.

⁴⁸ En efecto, los efectos de dichas sentencias alcanzan solo a las partes respecto del caso concreto, conforme con lo establecido por el artículo 123 del Código Procesal Civil, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por la Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311⁴⁹ carece de toda validez constitucional, al restringir las garantías mínimas de todo procedimiento sancionador e incorporar un trato diferencial en atención a la entidad que ejerza la potestad sancionadora; se debe precisar que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, toda vez que el Tribunal Constitucional mediante la sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC, que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa.

Que sobre lo referido por la recurrente en cuanto a que no se siguió el procedimiento sancionador previo que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual, conforme a la Constitución y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, constituye una garantía mínima al debido procedimiento; cabe señalar que en la Resolución N° 12007-8-2016, entre otras, este Tribunal ha señalado que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario sólo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el Código Tributario, no procede aplicar el procedimiento sancionador que regula la Ley de Procedimiento Administrativo General.

Que por otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución invocada por la recurrente, cabe indicar que ello no resulta atendible, al no ser materia del presente procedimiento contencioso el determinar si hay pagos indebidos o en exceso, sin perjuicio del derecho de la recurrente de solicitarlo en la vía correspondiente en caso lo considere pertinente.

Que en cuanto al reconocimiento de saldos a favor y demás créditos y/o pérdidas de ejercicios anteriores, cabe señalar que de la Resolución de Determinación N° XXXXXXXXXXXXXXXX, materia del presente procedimiento contencioso tributario, no se advierte que la Administración hubiera efectuado algún reparo relacionado al saldo a favor del ejercicio anterior o a pérdida tributaria compensable de ejercicios anteriores.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, conforme con la constancia que obra en autos (folio 4637).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Villanueva Arias.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, en el extremo de los reparos por sumas graciosas otorgadas por cese de los trabajadores, incentivos otorgados a los trabajadores para constitución de empresas, exceso de gastos de representación (gastos de promoción – evento asociados 2013), y fabricación y/o producción, así como en cuanto a la multa vinculada; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme con lo indicado en la presente resolución.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano”, en cuanto establece el siguiente criterio:

⁴⁹ Dicha disposición establece lo siguiente:

“Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias, se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley. La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272”.



Tribunal Fiscal

N° 08829-9-2024

“No procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia”.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

**QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS
VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL**

**Blanco Calderón
Secretario Relator**
VA/BC/CC/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.