



Firmado Digitalmente por  
 FARFAN CASTILLO Karina  
 Donatila FAU  
 20131370645 soft  
 Fecha: 10/06/2021  
 10:54:52 COT  
 Motivo: En señal de  
 conformidad



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

**EXPEDIENTES N°** : 7381-2016, 2975-2017 y 851-2018  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 24 de mayo de 2021

**VISTAS** las apelaciones interpuestas por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra las Resoluciones de Intendencia N° , emitidas el 8 de abril de 2016, 24 de noviembre de 2016 y 20 de noviembre de 2017, respectivamente, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declararon infundadas las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N°

y las Resoluciones de Multa N° giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 el Código Tributario, respectivamente.

## CONSIDERANDO:

Que en aplicación de lo dispuesto por el artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede la acumulación de los procedimientos tramitados con los Expedientes N° 7381-2016, 2975-2017 y 851-2018, al guardar conexión entre sí.

Que de autos se tiene que mediante Cartas N° y Requerimientos N° notificados el 28 de febrero de 2013, 13 de enero de 2014 y 24 de mayo de 2016 respectivamente (folios del Expediente N° , folios 3345, 3352 y 3353 del Expediente N° y folios 2369 y 2656 del Expediente N° la Administración efectuó a la recurrente tres procedimientos de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011, 2012 y 2013; siendo que, como resultado de dichos procedimientos, se emitieron, entre otros, los siguientes valores:

❖ Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 (folios 2494 a 2565 del Expediente N° 7381-2016).

- Gasto contabilizado en la Cuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para Constitución de Nueva Empresa", por S/ 2 206 165,00
- Omisión en adición y exceso de deducción de gasto por amortización de intangibles efectuada vía DDJJ Anual del Impuesto a la Renta, por S/ 26 075,00
- Exceso de deducción por concepto de planes de permanencia devengados en el ejercicio 2010, por S/ 263 266,00
- Rentabilidad del Encaje Legal - No acredita la inafectación de los ingresos, por S/ 264 447,00
- Gratificación extraordinaria - por S/ 949 965,00
- Gastos devengados en el 2011 con documentación recibida en el 2012, por S/ 20 213,00

❖ Resolución de Determinación N° emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 (folios 3573 a 3588 del Expediente N°



Firmado Digitalmente por  
 TOLEDO SÁGASTEGUI Gaudia  
 Elizabeth FAU 20131370645 soft  
 Fecha: 10/06/2021 10:15:00 COT  
 Motivo: Soy el autor del  
 documento



Firmado Digitalmente por  
 HUERTA LLANOS Marco  
 Titov FAU 20131370645 soft  
 Fecha: 10/06/2021 10:18:39  
 COT  
 Motivo: Soy el autor del  
 documento



Firmado Digitalmente por  
 RAMIREZ MIO Luis Alberto  
 FAU 20131370645 soft  
 Fecha: 10/06/2021 10:52:54  
 COT  
 Motivo: Soy el autor del  
 documento



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

- Gasto contabilizado en la Cuenta "Incentivos DL 728 para constitución de nueva empresa" por S/ 5 633 852,00
- Gasto contabilizado en la Cuenta "Gratificaciones Extraordinarias", por S/ 272 500,00
- Dedución no acreditada por concepto de contingencias por vacaciones, por S/ 213 610,00

❖ Resoluciones de Determinación N° emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013 (folios 3564 a 3572 del Expediente N° y folios 2820 a 2833 del Expediente N°

- Modificación de coeficientes (marzo a diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013)
- Diferencia de cambio – Resolución N° (marzo a diciembre de 2012)

❖ Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 3553 a 3563 del Expediente N° y folios 2783 a 2804 del Expediente N°

Que el 8 de julio de 2015 (folios 2585 a 2616 del Expediente N° la recurrente interpuso recurso de reclamación respecto de la Resolución de Determinación N°, únicamente por los reparos por gasto contabilizado en la Cuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para Constitución de Nueva Empresa", omisión en adición y exceso de deducción de gasto por amortización de intangibles efectuada vía Anual del Impuesto a la Renta, rentabilidad del Encaje Legal - No acredita la inafectación de los ingresos, gratificación extraordinaria - y gastos devengados en el 2011 con documentación recibida en el 2012.

Que de la revisión de la Resolución de Intendencia N°, se aprecia que la Administración levantó el reparo por la rentabilidad del encaje legal, en el extremo de los bonos corporativos por los que no se sustentó la fecha de emisión, por el importe de S/ 25 185,74, y declaró infundada la reclamación en lo demás (folios 2706 a 2738 del Expediente N°, siendo este último el extremo apelado.

Que asimismo, el 24 de febrero de 2016 y 30 de junio de 2017 (folios 3593 a 3639 del Expediente N° 2975-2017 y folios 2713 a 2730 del Expediente N°, la recurrente también interpuso recursos de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° v las Resoluciones de Multa N°

, siendo que de la revisión de las Resoluciones de Intendencia N° se aprecia que en instancia de reclamación la Administración declaró infundados tales recursos (folios 3795 a 3816 del Expediente N° folios 2887 a 2893 del Expediente N°, encontrándose las mismas apeladas en el presente procedimiento.

Que en ese sentido, se tiene que la controversia en esta instancia consiste en determinar si los reparos y sanciones impugnados por la recurrente y mantenidos por las resoluciones apeladas, se encuentran conforme a ley<sup>1</sup>.

## **EXPEDIENTE N° 7381-2016**

### **1. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°**

Que de los Anexos N° 2 y 4 al referido valor (folios 2494 a 2559 y 2562 del Expediente N° modificado por la Resolución de Intendencia N° (folios 2706 a 2738 del Expediente N° se advierte que la Administración, entre otro, reparó la base imponible del Impuesto a la

<sup>1</sup> La recurrente también ha invocado la nulidad señalando otras irregularidades del procedimiento administrativo que afectan en concreto a algunos reparos formulados por la Administración, por lo que tales cuestionamientos serán analizados en los respectivos reparos.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Renta del ejercicio 2011, por: i) Gasto contabilizado en la Cuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para por S/ 2 206 165,00, ii) Omisión en adición y exceso de deducción de gasto por amortización de intangibles efectuada vía DDJJ Anual del Impuesto a la Renta, por S/ 26 075,00, iii) Rentabilidad del encaje legal por bonos corporativos y bonos del Gobierno de Colombia no sustentados, por S/ 239 291,14, iv) Gratificación extraordinaria - Franco, por S/ 949 965,00 y v) Gastos devengados en el 2011 con documentación recibida en el 2012, por S/ 20 213,00.

## **1.1. Gasto contabilizado en la Cuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para Constitución de Nueva Empresa", por S/ 2 206 165,00**

Que la recurrente sostiene que la controversia se centra en la acreditación del criterio de generalidad e invoca el criterio contenido en las Resoluciones N° 8622-5-2014 y 1752-1-2006; que de acuerdo con la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización, se ha acreditado que el incentivo para la constitución de empresa fue otorgados a todos los trabajadores que acordaron culminar su vínculo laboral y suscribir el convenio de mutuo disenso, en estricto cumplimiento del criterio de generalidad; que puede verificarse que ante una misma situación, se ha otorgado el mencionado incentivo para los mismos parámetros; que lo pactado en los convenios de mutuo acuerdo califican como obligaciones contractuales deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta; que los importes fueron otorgados a sus trabajadores en aplicación de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; y que no le resulta de aplicación la Resolución N° 20274-9-2012, puesto que en dicho caso, el contribuyente no cumplió con presentar los convenios de cese, liquidaciones, medios de pago, entre otra documentación.

Que mediante escrito de alegatos (folios 2927 a 2950 del Expediente N° la recurrente reitera lo alegado en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que resulta necesario que se acredite la preexistencia de una política, plan o programa de incentivos que fomenten la constitución de nuevas empresas y la comunicación del programa a los trabajadores, lo que no ha sido presentado por la recurrente; que no se acreditó que las sumas reparadas se hayan otorgado al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, precisando en qué consistía el beneficio, los requisitos para su acogimiento y los criterios para su cálculo, no pudiendo verificarse su aplicación objetiva; que la comunicación del programa a los trabajadores, era necesaria para que los trabajadores pudieran optar por acogerse al beneficio; que no se ha presentado la relación de trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, a efecto de poder verificar que todos ellos tuvieron la oportunidad de acceder al programa de incentivos para la constitución de nuevas empresas; y que respecto al trabajador Roberto Soldevilla no se proporcionó documentación que acredite que haya existido un acuerdo voluntario de extinción del vínculo laboral ni documentación que permita verificar el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad.

Que con escrito de alegatos (folios 2860 a 2862 del Expediente N° la Administración reitera lo señalado en la Resolución de Intendencia N° y agrega que la existencia del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR no implica que todos los contribuyentes tengan la política de otorgar bonos a sus trabajadores con ocasión de su cese, para la constitución de nuevas empresas; y que conforme al criterio establecido en la Resolución N° 09227-5-2014, la carga de la prueba para acreditar la deducibilidad de un gasto corresponde a la recurrente.

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 2694 del Expediente N° 7381-2016), la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para Constitución de Nueva Empresa", por S/ 2 206 165,00, al considerar que no se había acreditado documentariamente que las erogaciones observadas correspondían a los incentivos a que hace referencia el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, ni acreditarse el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad, sustentándose en lo señalado en los "Anexo N° 01" adjuntos a los Requerimientos N° citando como base legal el primer párrafo e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso i) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que a través del Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2301 y 2302 del Expediente N° la Administración solicitó a la recurrente exhibir la documentación sustentatoria respectiva y acreditar la necesidad de los gastos anotados en la cuenta "Cargas de Personal", detallados en el Anexo N° 02 adjunto (folio 2280 del Expediente N° 7381-2016), para lo cual debía adjuntar los documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, tales como: contratos, cancelaciones, planillas, boletas de pago, entre otros, que acrediten sus afirmaciones, así como el destino del gasto y a los beneficiarios finales del mismo.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó escrito de 2 de enero de 2014 (folios 2220 a 2222 del Expediente N° 7381-2016), en el que señaló que en la Cuenta de Personal se registra el gasto de su personal, el que se encuentra vinculado con la realización de sus actividades como administradora de fondos privados de pensiones y sin fines previsionales; que ponía a su disposición todos los contratos, boletas de pago, liquidaciones, transferencias y otros documentos que sustentan cada una de las operaciones observadas, pues por su volumen no le fue posible fotocopiarlos; que conforme a los incisos l) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, los pagos efectuados en favor de sus trabajadores eran plenamente deducibles; y que los gastos observados se trataban en su mayoría de cuatro conceptos: i) bonos de cumplimiento de objetivos, ii) pago de bono extraordinario para constitución de empresa, iii) pago de *outplacement* y iv) gastos recreativos de gimnasio.

Que respecto del bono otorgado al gerente general como incentivo para constitución de nueva empresa, por S/ 1 228 828,54, agregó que este resultaba deducible al amparo de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo cual adjuntaba su convenio de ayuda económica y el sustento del pago efectuado, toda vez que si bien en el ejercicio 2007 ya no se encontraba vigente el Decreto Legislativo N° 728, sino los Decretos Supremos N° 002-97-TR y 003-97-TR, estos últimos dispositivos también contemplaban la posibilidad que las empresas y sus trabajadores, en el marco de negociaciones colectivas, establezcan programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por aquellos trabajadores que de forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que en el Punto 1.3 del Anexo N° 1 del resultado del referido requerimiento (folios 2181 a 2189 del Expediente N° la Administración dejó constancia de la documentación y argumentos formulados por la recurrente y sostuvo que a efecto de deducir los gastos por incentivo para constitución de nueva empresa pagados a los trabajadores por la suma de S/ 2 206 164,61 (folio 2189 del Expediente N° la recurrente debió detallar los criterios utilizados para determinar el monto otorgado a cada trabajador, de modo que se verifique si los determinó de manera objetiva; que de acuerdo al documento "Cese – Beneficios Especiales" los incentivos se otorgaban en función a una remuneración y media mensual por los años, meses y días, de acuerdo al tiempo de servicios de los trabajadores, con excepción de aquellos cuyo tiempo de servicio era mayor a 8 años, a quienes sólo se le consideró 8 años como tiempo de servicios (máximo de 12 remuneraciones), lo que coincide con los importes que le hubiese correspondido pagar como indemnización en caso de despido arbitrario hasta el límite máximo inafecto al Impuesto a la Renta, no obstante que los motivos de cese consignados en las liquidaciones de beneficios sociales hacen referencia a "renuncia voluntaria" o "mutuo disenso"; que de la revisión de los documentos "Liquidación de Beneficios Sociales", "Convenio de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la constitución de empresa" y "Convenio de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Ayuda Económica para la constitución de empresa", se apreciaba que los incentivos económicos reparados se entregaron a trabajadores que extinguieron su vínculo laboral por mutuo disenso y no de forma voluntaria; y que no se acreditó el cumplimiento de la finalidad concreta establecida en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR.

Que en tal sentido, concluyó que la recurrente no presentó la documentación que evidencie los criterios utilizados para determinar los montos entregados como incentivo, de forma que se verifique su objetividad y proporción en relación con los ingresos de la recurrente; no se acreditó el cumplimiento de los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad; y tampoco acreditó el cumplimiento de la condición de "motivo del cese" ni que su finalidad fue la constitución de nuevas empresas por los beneficiados, por lo que reparó el importe de S/ 2 206 164,61 de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que del Anexo 01 al Requerimiento N° (folio 1280 del Expediente N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se aprecia que la Administración reiteró a la recurrente que exhiba la documentación que acredite la deducibilidad del importe de S/ 2 206 164,61, descrito como "incentivo para la constitución de empresas" en el Punto 1.3 del Resultado del Requerimiento N°

Que mediante escrito presentado el 30 de julio de 2014 (folios 1273 a 1276 del Expediente N°

la recurrente señaló que el gasto observado cumple con el criterio de normalidad al ser entregado como una práctica habitual de las empresas, lo que además ha sido aceptado de manera implícita en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; que también es proporcional y razonable con relación a sus ingresos, los sueldos que percibían los beneficiados y sus años de servicio, conforme se aprecia de los cálculos de los importes abonados, pues equivalen a un sueldo y medio por año trabajado, con el tope de 12 remuneraciones; que en el Resultado del Requerimiento N° no se observó la generalidad del gasto, sin embargo, dicho requisito también se cumple en la medida que se entrega a todos los trabajadores que se desvinculan bajo un acuerdo de mutuo disenso, lo cual se puede corroborar de la información que mantiene a disposición de la Administración; que tanto el artículo 147 del Decreto Legislativo N° 728, como el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, hacen referencia a la inafectación regulada en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable cuando se cumpla con dos únicos requisitos: i) entregar los incentivos en virtud de programas o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas y ii) que sea a favor de los trabajadores que de forma voluntaria opten por extinguir sus vínculos laborales, por lo cual no procede que la Administración haga una interpretación extensiva de la norma para solicitar el cumplimiento de requisitos no regulados; que si bien en la Resolución N° 20274-9-2012 se señalan parámetros para aceptar la deducción del gasto por el mismo concepto, en ningún momento se dispuso que debía acreditarse la constitución de nuevas empresas por parte de los trabajadores, lo que resulta correcto porque no existe forma que el empleador tenga control sobre el recurso que otorga una vez culminado el vínculo laboral; y que cuando la norma hace referencia a "retiro voluntario" ello tiene como finalidad que se distinga de los casos de despido y no para excluir al mutuo disenso, por lo que al haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el gasto observado es plenamente deducible.

Que conforme se advierte del Punto 3 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1047 a 1071 del Expediente N° , la Administración dejó constancia de los argumentos expuestos por la recurrente, así como de la documentación presentada, y señaló de su análisis que no se cumplió con acreditar documentariamente que los incentivos observados cumplieran con el criterio de normalidad; que de la revisión de los documentos "Convenio de Extinción de la relación laboral por mutuo acuerdo y ayuda económica para la constitución de empresa", respecto de los trabajadores

se advierte que a ellos también se les otorgó gratificaciones extraordinarias adicionalmente al incentivo para constituir nueva empresa, sin considerar su tiempo de servicio real, por lo que lo afirmado por la recurrente con relación a su gerente general no es correcto; que en el Resultado del Requerimiento N° sí se observó el incumplimiento del criterio de generalidad al señalarse que no se pudo verificar la aplicación de manera objetiva entre sus empleados, siendo que a pesar de ello no se presentó documentación adicional que acredite tal hecho; que lo dispuesto en el numeral 7 del documento denominado "Convenio de Extinción de la relación laboral por mutuo acuerdo y bonificación extraordinaria para la constitución de empresa" es contrario a lo establecido como criterio de generalidad, pues limita el otorgamiento del incentivo únicamente a los trabajadores que suscriban el acuerdo y excluye a los demás trabajadores del mismo rango o condición; que no se acreditó documentariamente el establecimiento de programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, sino que se verificó que los incentivos se otorgaron con la precisión que dichas sumas tendrían carácter compensable, constituyendo un pago a cuenta de cualquier suma que eventualmente alguna Autoridad Judicial pudiera ordenarle pagar como consecuencia de demandas o reclamos interpuestos con posterioridad a la celebración de los acuerdos, lo que contraviene con lo dispuesto en el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios – Decreto Supremo N° 001-97-TR; y que



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

de las planillas electrónicas de los periodos enero a diciembre de 2011 se aprecia que la recurrente declaró los importes otorgados por concepto de incentivos como "indemnización por resolución de contrato sujeto a modalidad" (código 503), lo que no es congruente con la naturaleza de los pagos que la recurrente afirma haber efectuado a sus trabajadores.

Que en tal sentido, la Administración concluyó que la recurrente no acreditó documentariamente que los gastos observados cumplan con el principio de causalidad, al no poderse verificar el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad; asimismo, tampoco se acreditó que los montos otorgados se encuentren dentro de los alcances de artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, por lo que reparó la suma de S/ 2 206 164,61 de la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley; en consecuencia, conforme con el inciso l), son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que estas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el referido artículo 37, modificado por Ley N° 28991, dispone 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 refiere el inciso l) antes citado, entre otros.

Que de acuerdo con el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Formación y Promoción Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 002-97-TR, las empresas y sus trabajadores dentro del marco de la negociación colectiva o por convenio individual con sus respectivos trabajadores, pueden establecer programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por los trabajadores que en forma voluntaria opten por extinguir su vínculo laboral.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la ley y en el inciso b) del artículo 19-A, se entiende por cese del vínculo laboral la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca.

Que este Tribunal en la Resolución N° 20274-9-2012, señaló que de acuerdo con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y en tal sentido son deducibles los pagos que se hubiesen efectuado al personal en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; y, que para sustentar la deducción del gasto al amparo del artículo 47 del Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 002-97-TR, debe acreditarse la renuncia de los trabajadores que hayan recibido la ayuda económica, que dicho beneficio ha sido entregado dentro del marco de una negociación colectiva o convenio individual, y que se hayan establecido programas de incentivos o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas, así como los criterios utilizados para determinar el monto del beneficio.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

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

Que en relación al criterio de normalidad, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 3627-10-2017, que el criterio de normalidad está vinculado al hecho de que un gasto sea necesario y normal de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la Administración cuestiona los gastos contenidos en las cuentas contables de "Cargas de Personal", por el importe de S/ 2 206 165,00, al considerar que la recurrente no había cumplido con presentar documentación y/o información que acrediten que dichos pagos hayan sido realizados en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, y que cumplieran con el principio de causalidad, bajo los criterios de normalidad y generalidad, dispuestos en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según se aprecia del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2188 del Expediente N° , el importe observado por la Administración corresponde a entregas realizadas por la recurrente a los siguientes trabajadores:

| Trabajador          | Importe (S/)        |
|---------------------|---------------------|
| Soldevilla Roberto  | 120 720,00          |
| Paz Soldán Mariano  | 1 228 828,54        |
| Solari Alfredo      | 53 295,80           |
| Illnaes Vilma       | 57 261,53           |
| Benavente Ana María | 101 015,64          |
| Vasquez Gerardo     | 86 342,64           |
| Valdivia Roger      | 72 201,96           |
| Salas Doris         | 22 800,00           |
| Salazar José        | 23 610,00           |
| Zuñe José Manuel    | 62 545,08           |
| Villamonte Octavio  | 53 730,00           |
| Muñoz Manuel        | 52 943,30           |
| Cruz Luis           | 52 802,16           |
| Merino Jorge        | 50 010,00           |
| Escobar Cesar       | 49 774,32           |
| Baca Luis           | 49 003,80           |
| Reyes Daniel        | 23 143,32           |
| Torres Luis         | 16 925,16           |
| López José Ramón    | 29 211,36           |
| <b>Total S/</b>     | <b>2 206 164,61</b> |

Que considerando que la recurrente ha presentado documentación diferente en relación a algunos trabajadores, procederemos a realizar el análisis en función a cada trabajador.

## Trabajadores

Que conforme se aprecia de las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los trabajadores antes detallados (folios 894, 899, 903, 907, 910, 914, 918, 922, 926, 930, 934, 937, 941, 945, 949, 953 y 957 del Expediente N° parte de los gastos observados por la Administración, por el importe de S/ 806 841,75, corresponden a los montos que les fueron otorgados con motivo de su cese en el ejercicio 2011, consignándose como motivo del pago: "Art. 47 TUO DL 728 DL 650"; siendo que las liquidaciones



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

señalaban expresamente que tenían carácter cancelatorio y que no existía ningún beneficio laboral o cualquier concepto liquidable pendiente de pago a los trabajadores cesados.

Que asimismo, obran en autos copias de los convenios denominados de "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", suscritos entre la recurrente y dichos trabajadores en el ejercicio 2011 (folios 892, 893, 897, 898, 901, 902, 905, 906, 908, 909, 912, 913, 916, 917, 920, 921, 924, 925, 928, 929, 932, 933, 935, 936, 939, 940, 943, 944, 947, 948, 951, 952, 955 y 956 del Expediente N° en los que se estableció que la recurrente otorgaría una ayuda económica a los trabajadores que aceptaran renunciar (concluir la relación laboral), siendo que dicha ayuda: i) sólo podía ser utilizada para la constitución de una nueva empresa, ii) se regía por lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y iii) que tal pago tenía carácter compensable, constituyendo pago a cuenta de cualquier suma que una autoridad judicial ordene a pagar a la recurrente a consecuencia de una demanda o reclamación.

Que de otro lado, se aprecian copias de los talones de cheques, estados de cuenta bancarios del ejercicio 2011 y documentos denominados "Resumen Mensual de Totales por concepto de Planilla" (folios 2001, 2004, 2008, 2011, 2013, 2016 a 2022, 2024 y 2025 del Expediente N° donde constan los cargos por los pagos efectuados a los trabajadores beneficiados con el importe otorgado para constitución de una nueva empresa, apreciándose que los aludidos incentivos fueron cancelados en el año 2011.

Que adicionalmente, la recurrente ha presentado respecto de los trabajadores

documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales" (folios 891, 896, 900, 904, 911, 915, 919, 923, 927, 931, 938, 942, 946, 950 y 954 del Expediente N° 7381-2016), los que contienen la firma del Líder Estratégico de Recursos Humanos, reiteran que los importes entregados en las liquidaciones de dichos trabajadores se realizaron al amparo del "Art. 47 TUO DL 728 DL 650", y que habían sido determinado en función a 1,5 sueldos por los años, meses y días hasta la fecha de cese.

Que de la documentación antes mencionada, se observa que los importes entregados a los trabajadores

corresponden a incentivos para la constitución de empresas al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, indicándose expresamente tanto en las Liquidaciones de Beneficios Sociales como en los documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales" y en los acuerdos suscritos con los trabajadores, que dichos importes se entregaban con la finalidad de que los trabajadores constituyeran una nueva empresa.

Que por su parte, las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los Trabajadores acreditan la renuncia de los trabajadores que recibieron la ayuda económica, además, los Convenios de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa, permiten verificar que dicho beneficio fue entregado a través de un convenio individual suscrito con cada trabajador que aceptó presentar su renuncia, esto es, trabajadores que se encontraban en la misma situación; y si bien no existe una política escrita que recoja dicho programa de incentivos o ayuda para la fomentación en la constitución de nueva empresa, de los 18 convenios individuales presentados durante el procedimiento de fiscalización y que contienen similar texto, se aprecia que dicho beneficio si formaba parte de las políticas de la recurrente y se otorgaba con carácter general a los trabajadores que renunciaban voluntariamente a la empresa.

Que en relación al cumplimiento del criterio de normalidad, los gastos observados corresponden a beneficios laborales que otorgaba la recurrente a sus trabajadores con ocasión del cese voluntario, lo que corresponde a una práctica normal en el mercado y amparada en una normal laboral de carácter general, lo que directa o indirectamente producía un beneficio para la recurrente, por lo que los importes otorgados



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

en aplicación del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR cumplen con el referido criterio, situación que ha sido aceptada por la Administración (folio 2724 del Expediente N° 7381-2016).

Que en relación a la forma o los criterios para determinar el importe a otorgarse a cada trabajador, la recurrente cumplió con acreditar la forma de cálculo a través de las liquidaciones de beneficios sociales y documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales", siendo que de dichos documentos se aprecia que la forma de cálculo del beneficio consta en aplicar al sueldo de cada trabajador el factor del 1.5, y dicha base, multiplicarse por el número de años, meses y días de acuerdo al tiempo de servicios, con un tope máximo de ocho veces un sueldo y medio (12 sueldos).

Que de las liquidaciones de beneficios sociales y los documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales", se aprecia que los beneficios otorgados a los trabajadores de la referencia, fueron calculados en estricto cumplimiento de su política, esto es, en razón al sueldo y número de años que había laborado cada trabajador para la recurrente, siendo que a modo de ejemplo se verifica de las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los trabajadores (folios 914, 930 y 941 del Expediente N° ) que en dichos casos, los importes otorgados a través del convenio y en aplicación del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, fueron equivalentes a un sueldo y medio de la remuneración de cada trabajador multiplicado por el número de años, meses y días que cada uno de ellos había laborado, con el tope máximo de ocho veces un sueldo y medio (12 sueldos).

| Trabajador     | Sueldo S/ | Base (1.5) S/ | Años | Meses | Días | Incentivo S/ |
|----------------|-----------|---------------|------|-------|------|--------------|
| Illnaes Vilma  | 5 949     | 8 924         | 6    | 5     | 0    | 57 262       |
| Muñoz Manuel   | 6 417     | 9 626         | 5    | 6     | 0    | 52 943       |
| Solari Alfredo | 6 392     | 9 588         | 5    | 6     | 21   | 53 296       |

Que respecto al cumplimiento del criterio de generalidad, se observa que los beneficios se otorgaron a dichos trabajadores sin distinción de rango o condición, siendo la única diferencia entre uno u otro importe otorgado, la base de cálculo que dependía del sueldo y el tiempo que laboró cada trabajador, por lo que este requisito se tiene por cumplido.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que los importes otorgados por la recurrente a estos trabajadores, al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, cumplen con los criterio de normalidad y generalidad, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N° en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que cabe precisar que, conforme a lo antes expuesto, de la evaluación en conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente se verifica la existencia de una política, en qué consistía el beneficio y los criterios para su otorgamiento en todos los casos, por lo que los alegatos de la Administración en sentido contrario no resultan amparables.

Que en cuanto a que no se ha presentado la relación de trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, a efecto de poder verificar que todos ellos tuvieron la oportunidad de acceder al programa de incentivos para la constitución de nuevas empresas; resulta pertinente indicar que, de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, no se aprecia que la Administración haya solicitado a la recurrente la relación de todos los trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, habiéndose limitado a requerir en forma general documentación que acredite la deducibilidad de los gastos, siendo que para tales efectos, la recurrente cumplió con presentar las liquidaciones de beneficios sociales, convenios de extinción de relación laboral por mutuo disenso, medios de pago, estados de cuenta y documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales", y de dicha documentación, se ha podido verificar que los importes fueron otorgados a sus trabajadores al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y que estos cumplían con los criterios de normalidad y generalidad.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

## Trabajador

Que conforme se aprecia de la Liquidación de Beneficios Sociales de dicho trabajador (folio 959 del Expediente N° \_\_\_\_\_ el importe observado por la Administración fue consignado en dicho documento bajo la denominación "Gratificación Extraordinaria", por la suma de S/ 120 720,00.

Que asimismo, la recurrente ha presentado un documento denominado "Cese – Beneficios Especiales" vinculado a la liquidación de tal trabajador (folio 958 del Expediente N° 7381-2016), que contiene la firma del Líder Estratégico de Recursos Humanos, que indica que el importe fue entregado al amparo del "Art. 47 TUO DL 728 DL 650", y establece que dicho beneficio se determina en función a 1.5 sueldos por los años, meses y días hasta la fecha de cese.

Que asimismo, obra en autos el documento denominado "Resumen Mensual de Totales por Conceptos de Planilla Empleados y Obreros – Julio – 2011" (folios 2096 y 2097 del Expediente N° 7381-2016), en el que se indica que el importe otorgado al trabajador por S/ 120 720,00, consistió en una "gratificación extraordinaria" registrada en la Subcuenta \_\_\_\_\_ "Gratificaciones Extraordinarias".

Que de los demás Resúmenes de Planilla exhibidos por la recurrente, tales como los de los meses de julio y agosto 2011 (folios 2008 y 2018 del Expediente N° 7381-2016), se observa que los importes otorgados por concepto de incentivos para la constitución de empresas fueran señalados expresamente en tales documentos bajo el concepto "ART. 47 TUO DL 728 DL 650", registrándose en la Subcuenta 4162549000 "Otras Remuneraciones", situación distinta a lo que ocurrió con el importe pagado a Roberto Soldevilla.

Que asimismo, no se aprecia de autos que la recurrente hubiera suscrito con dicho trabajador un convenio denominado "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", toda vez que no proporcionó tal documentación.

Que de otro lado, se observa del talón del Cheque N° \_\_\_\_\_ y del Estado de Cuenta del de julio de 2011 (folios 2092 y 2095 del Expediente N° 7381-2016), que el 15 de dicho mes, la recurrente canceló al referido trabajador el importe total de su liquidación, lo que incluía la suma observada por SUNAT y que ascendía a S/ 120 720,00.

Que de lo antes expuesto, se tiene que la recurrente no ha cumplido con acreditar que el importe otorgado a \_\_\_\_\_ corresponda a un incentivo para la constitución de empresas al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, no siendo suficiente lo consignado en el documento denominado "Cese – Beneficios Especiales", por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, en este extremo.

Que cabe mencionar que si bien este Tribunal ha verificado la existencia de una política y criterios para la entrega del beneficio por incentivo para la constitución de nueva empresa, en relación al trabajador Roberto Soldevilla, se verificó que dicho trabajador recibió un importe distinto a lo que establece su propia política y no se acreditó que correspondiera a un incentivo para la constitución de una nueva empresa, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

## Trabajador

Que conforme se aprecia de la Liquidación de Beneficios Sociales de dicho trabajador (folio 1989 del Expediente N° \_\_\_\_\_, este culminó su relación laboral con la recurrente el 27 de abril de 2011, por mutuo disenso, siendo que el importe por liquidar al trabajador sin aplicar los descuentos de ley ascendía únicamente a S/ 384 549,42 (compensación por tiempo de servicios, así como vacaciones y gratificaciones truncas), no haciéndose referencia al valor observado por la Administración por la suma de S/ 1 228 828,54.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que asimismo, obra en autos copias del convenio denominado de "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", suscrito entre la recurrente y el trabajador el 27 de abril de 2011 (folios 1991 a 1993 del Expediente N° 7381-2016), en el que se estableció que se otorgaría una ayuda económica por S/ 1 228 828,54 a dicho trabajador, por aceptar concluir la relación laboral, siendo que dicha ayuda: i) sólo podía ser utilizada para la constitución de una nueva empresa, ii) se regía por lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y iii) tenía carácter compensable, constituyendo pago a cuenta de cualquier suma que una autoridad judicial ordene a pagar a la recurrente a consecuencia de una demanda o reclamación.

Que del detalle del asiento del Mayor (folio 1988 del Expediente N° 7381-2016), se aprecia que el importe otorgado a , fue contabilizado en la Subcuenta "Otras Remuneraciones", esto es, la misma subcuenta utilizada para los pagos por incentivos para la constitución de empresas registradas en los resúmenes de planilla de los meses de julio y agosto de 2011, exhibidos por la recurrente (folios 2008 y 2018 del Expediente N°

Que de otro lado, se aprecia que la recurrente presentó copia del Cheque N° y el Estado de Cuenta del Banco correspondiente al mes de diciembre de 2011 (folios 1994 y 1995 del Expediente N° 7381-2016), donde consta el cargo por el pago efectuado al trabajador por concepto de constitución de nueva empresa y que asciende a S/ 1 228 828,54.

Que de la documentación antes mencionada, se observa que el importe entregado a por S/ 1 228 828,54, corresponde a un incentivo para la constitución de empresas al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, indicándose expresamente en el convenio denominado "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", que este se entregó con la finalidad que el trabajador constituyera una nueva empresa.

Que en relación a la Liquidación de Beneficios Sociales, cabe mencionar que si bien dicho documento no recoge expresamente la obligación del pago del incentivo para la constitución de nueva empresa, del convenio suscrito por la recurrente y el registro contable, se advierte que el importe observado por la Administración corresponde a tal beneficio.

Que asimismo, la citada Liquidación de Beneficios Sociales acredita la fecha de renuncia del trabajador, además el Convenio de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa, permite verificar que el beneficio fue entregado a través de un convenio individual con el trabajador, al haber aceptado presentar su renuncia.

Que cabe precisar que de los 18 convenios individuales presentados durante el procedimiento de fiscalización y que contienen similar texto, se aprecia que dicho beneficio sí formaba parte de las políticas de la recurrente y se otorgaba con carácter general a los trabajadores que renunciaban voluntariamente a la empresa.

Que en relación al cumplimiento del criterio de normalidad, los gastos observados corresponden a beneficios laborales que otorgaba la recurrente a sus trabajadores con ocasión del cese voluntario, lo que corresponde a una práctica normal en el mercado y amparada en una normal laboral de carácter general, lo que directa o indirectamente producía un beneficio para la recurrente, por lo que los importes otorgados en aplicación del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR cumplen con el referido criterio, situación que ha sido aceptada por la Administración (folio 2724 del Expediente N° 7381-2016).

Que en relación a la forma o criterios para determinar el importe a otorgarse a cada trabajador de los documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales" exhibidos por la recurrente (folios 891, 896, 900, 904, 911, 915, 919, 923, 927, 931, 938, 942, 946, 950, 954 y 958 del Expediente N° 7381-2016), se verifica que la forma de cálculo del beneficio constaba en aplicar al sueldo de cada trabajador el factor del 1.5, y dicha base multiplicarse por el número de años, meses y días de acuerdo al tiempo de servicios, con un tope máximo de ocho veces un sueldo y medio (12 sueldos).



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que asimismo, de la Liquidación de Beneficios Sociales de (folio 1989 del Expediente N° 7381-2016), se aprecia que dicho trabajador laboró para la recurrente 14 años, 5 meses y 3 días, siendo su sueldo de S/ 102 402,38, por lo que le correspondía otorgarle el máximo aplicable al haber laborado más de 8 años, esto es, la suma que equivalía a doce sueldos (S/ 1 228 828,50).

Que en tal sentido, respecto al cumplimiento del criterio de generalidad, se observa que el beneficio se otorgó al referido trabajador, en función al mismo parámetro otorgado a otros trabajadores que suscribieron el convenio de cese voluntario, sin distinción de rango o condición, siendo la única diferencia entre uno u otro importe otorgado, la base de cálculo, que dependía del sueldo con el que cesó Mariano Paz Soldán Franco, habiéndose acreditado el cumplimiento del mencionado criterio.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que el importe otorgado por la recurrente a este trabajador, sí fue al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y cumple con los criterios de normalidad y generalidad, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N° , en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que cabe mencionar que conforme a lo antes expuesto, de la evaluación en conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente se verifica que sí existió una política empresarial, en qué consistía el beneficio y los criterios para su otorgamiento en todos los casos, por lo que los alegatos de la Administración en sentido contrario, no resultan amparables.

Que en cuanto a que no se ha presentado la relación de trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, a efecto de poder verificar que todos ellos tuvieron la oportunidad de acceder al programa de incentivos para la constitución de nuevas empresas; cabe señalarse que de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, no se aprecia que la Administración hubiera solicitado a la recurrente la relación de todos los trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, habiéndose limitado a requerir en forma general documentación que acredite la deducibilidad de los gastos, siendo que para tales efectos, la recurrente cumplió con presentar las liquidaciones de beneficios sociales, convenios de extinción de relación laboral por mutuo disenso, medios de pago, estados de cuenta y documentos denominados "Cese – Beneficios Especiales", y de dicha documentación, se ha podido verificar que los importes fueron otorgados a sus trabajadores al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y que estos cumplían con los criterios de normalidad y generalidad.

## **1.2. Omisión en adición y exceso de deducción de gasto por amortización de intangibles efectuada vía DDJJ Anual del Impuesto a la Renta, por S/ 26 075,00**

Que la recurrente alega que la Administración no cumplió con valorar en forma conjunta e integral la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, invocando los criterios contenidos en las Resoluciones N° 6368-1-2003 y 5185-2-2012 y las Sentencias de Casación recaídas en los Expedientes N° Callao y 637-2011 Lima; y que si bien durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 aceptó que la tasa por amortización tributaria aplicable era del 10%, la Administración debía valorar la documentación en forma integral, entre ellos, el documento denominado "Anexo A.2.3. Amortización de Intangibles 2005 a 2008", lo que no fue realizado por aquella.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente ha reconocido durante el procedimiento de fiscalización, que únicamente ha presentado declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, y que la recurrente no había cuestionado durante la fiscalización ni en instancia de reclamación el cálculo efectuado, limitándose a señalar que se encontraba de acuerdo con la adición realizada con ocasión de la fiscalización del ejercicio 2008 y que el cálculo fue verificado por la SUNAT.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 2694 del Expediente N° la Administración reparó el exceso de la amortización de intangibles registrada por la recurrente en el ejercicio 2011, por el importe de S/ 20 243,00, al considerar que en relación a los bienes intangibles adquiridos de los años 2005 a 2008, correspondía la aplicación de la tasa del 10% y que respecto a los bienes intangibles adquiridos en el año 2010, no cumplió con presentar las facturas que acreditaban el derecho a su deducción por el valor de S/ 5 832,00, sustentándose en lo señalado en el Anexo N° 01 a los Requerimientos N° y citando como base legal el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso a) del artículo 25 de su reglamento.

Que del Punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2291 a 2294 del Expediente N° 7381-2016), se observa que la Administración solicitó a la recurrente que, a fin de verificar el gasto por amortización de software utilizado en el ejercicio 2011, presente el sustento de la diferencia positiva por S/ 313 107,96 obtenida de comparar la amortización tributaria con la amortización financiera, y presente los medios de pago que acrediten los pagos en el ejercicio 2011 del software adquirido durante los ejercicios 2010 (S/ 354 603,63) y 2011 (S/ 1 754 382,08).

Que mediante escrito presentado el 2 de enero de 2014 (folios 2208 y 2209 del Expediente N° la recurrente manifestó que si bien para fines tributarios aplicó una tasa del 10%, para fines contables la tasa aplicada fue del 20%; que la mayor amortización tributaria corresponde a la aplicación de la tasa tributaria sobre el software que ya no tiene valor para fines contables, correspondiendo deducir dicha amortización al amparo de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta; y que el presente reparo ya ha sido materia de revisión con ocasión de los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, por lo que no corresponde se le solicite información que ya fue puesta a su disposición, no obstante, vuelve a presentarla.

Que es así que, en el Punto 5 del Anexos N° 01 y Anexo N° 02 al resultado del citado requerimiento (folios 2116 a 2133 y 2157 a 2163 del Expediente N° la Administración dejó constancia de lo alegado por la recurrente y señaló que producto de la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009, había determinado que debía utilizarse la tasa del 10% para efecto de la amortización de los intangibles, lo que fue reconocido por la recurrente al presentar declaraciones juradas rectificatorias sobre tales periodos; que la recurrente no presentó declaraciones rectificatorias por los demás ejercicios, tales como el 2007 y 2010, pese a que entendía que en dichos años utilizó la misma tasa de amortización del 20%; y que teniendo en cuenta lo antes descrito correspondía realizar un recálculo, determinándose en tal sentido que la adición que debía tomarse en el ejercicio 2011 era de S/ 168 192,57, y no de S/ 147 949,47, por lo que procedía establecer como importe pendiente de adicionar la suma de S/ 20 243,10.

Que asimismo, señaló en relación a la deducción realizada en la determinación de renta del ejercicio 2011, por concepto de intangibles, que la recurrente no cumplió con exhibir la documentación que sustente el derecho a deducción de los intangibles adquiridos en el ejercicio 2010 y relacionados con los Asientos Contables N° CPCG019100 y CPCG019104, por lo que reparó adicionalmente la deducción vinculada a dichos activos por la suma total de S/ 5 831,68.

Que del Anexo 01 al Requerimiento N° : (folio 1280 del Expediente N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se aprecia que la Administración reiteró a la recurrente que exhiba la documentación que acredite la deducibilidad del importe de S/ 26 075,00, correspondiente a amortización de intangibles indicado en el en el Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°

Que el 30 de julio de 2014 la recurrente presentó un escrito de respuesta (folio 1271 del Expediente N° 7381-2016), en el cual manifestó que cumplía con adjuntar la documentación que sustentaba las facturas anotadas en los Asientos Contables N° CPCG019100 y CPCG019104; así como volvía a proporcionar el cálculo de la amortización del intangible por el año 2011, en el cual no se registraba deducción indebida alguna.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que mediante el Punto 7 del Anexo N° 01 al resultado del citado requerimiento (folios 1029 a 1035 del Expediente N° 7381-2016), la Administración dejó constancia que la recurrente no cumplió con sustentar sus observaciones por lo que mantuvo el reparo ascendente a S/ 26 075,00.

Que al respecto, el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podía ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. Agregaba que en el reglamento se determinarían los activos intangibles de duración limitada.

Que el inciso a) del artículo 25 del reglamento de la citada ley establecía que para la aplicación del aludido inciso g) del artículo 44, que se tendría que tomar en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el inciso g) del artículo 44 de la ley respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37 de la ley (las regalías), 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como los programas de instrucciones para computadoras (software), 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere, siendo que fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años, y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1 antes referido sólo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

Que de lo expuesto, se verifica que la Administración cuestiona la menor adición considerada por la recurrente producto de aplicar la tasa del 20% y no la tasa del 10% para efecto de la amortización de diversos intangibles, así como la deducción que se encuentra sustentada en intangibles, respecto de las cuales, la recurrente no presentó la documentación sustentaria respectiva.

## Intangibles adquiridos de los años 2005 a 2008

Que según se indica en los Anexos N° 01 y 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2116 a 2133 y 2159 del Expediente N° la Administración cuestionó la amortización determinada por la recurrente en el ejercicio 2011, vinculada a intangibles adquiridos en los ejercicios 2005 a 2008, puesto que al no haber presentado la recurrente declaraciones rectificatorias del Impuesto a la Renta de los periodos 2005, 2006, 2007 y 2010, suponía que la recurrente había utilizado una tasa de amortización tributaria del 20% en dichos años, siendo lo correcto la utilización de la tasa del 10%, lo que reducía el saldo amortizable al final del ejercicio 2010.

Que conforme se aprecia del documento "Anexo A.2.3" (folios 854 a 869 del Expediente N° la recurrente a efecto de determinar la adición por amortización de intangibles del ejercicio 2011 ascendente a S/ 147 949,47<sup>2</sup>, ha considerado la utilización de la tasa de amortización del 10%, lo que ha sido comparado con la amortización contable registrada en el año y el saldo de amortización tributaria declarado.

<sup>2</sup> La adición considerada por la recurrente corresponde a un neto de las adiciones y deducciones por dicho concepto en el ejercicio 2011.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que si bien se aprecia del Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2116 a 2133 del Expediente N° , que la Administración discute el saldo amortizable de diversos activos, para efecto de determinar dicho reparo correspondía que aquella verifique los Registros de Activos Fijos contables y tributarios de los ejercicios 2005 a 2010, y no que deduzca o suponga cual fue la tasa utilizada por la recurrente -e importes amortizados por aquella- en ejercicios anteriores.

Que al respecto, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 9826-3-2001 y 2520-3-2018, que la determinación sobre base cierta y sobre base presunta se diferencian en que en el primer caso, se conoce de manera directa la realización del hecho generador de la obligación tributaria, mientras que en el caso de la segunda, estos datos son obtenidos por estimaciones o suposiciones efectuadas sobre hechos ciertos vinculados al nacimiento de la obligación tributaria, siendo que para efectuar una determinación sobre base presunta es imprescindible la existencia de una causal debidamente acreditada, conforme lo dispone el artículo 64 del Código Tributario.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00215-4-2009 y 02234-4-2010, entre otras, se ha establecido que la Administración puede determinar la obligación sobre base cierta cuando cuente con la documentación que le permita conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria, esto es , en este caso se debe conocer en forma directa el supuesto de afectación y los hechos imponible deben ser perceptibles con la observación y actuación de la documentación.

Que estando a lo antes expuesto, la Administración ha efectuado una suposición o estimación de los importes declarados por la recurrente en los periodos anteriores, y por tanto, del saldo de amortización de intangibles aplicable al ejercicio 2011, sin contar con documentación que le permitiese conocer en forma directa y cierta dicha obligación, siendo que tampoco se verifica que hubiera realizado una determinación sobre base presunta al amparo del artículo 64 del Código Tributario, por lo que el reparo no se encuentra debidamente sustentado y, en consecuencia, corresponde levantarlo y revocar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que en relación a lo argumentado por la Administración en el extremo que la recurrente ha reconocido durante el procedimiento de fiscalización, que únicamente ha presentado declaraciones rectificatorias por los ejercicios 2008 y 2009, cabe mencionarse que dicha situación no resulta suficiente para realizar un recálculo de la amortización de intangibles declarada por la recurrente en los años 2005 a 2010, conforme a lo antes expuesto.

Que en cuanto a lo indicado por la Administración en el sentido que la recurrente no había cuestionado durante la fiscalización ni en instancia de reclamación el cálculo efectuado, limitándose a señalar que se encontraba de acuerdo con la adición realizada con ocasión de la fiscalización del ejercicio 2008 y que el cálculo fue verificado por la SUNAT, cabe señalar que del escrito de reclamación (folio 2587 del Expediente N° 7381-2016) se observa que la recurrente cuestiona el importe determinado por concepto de adición, lo que incluye entre otros, el cálculo formulado por la Administración.

## Intangibles adquiridos en el año 2010

Que según se indica en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2159 del Expediente N° la Administración cuestionó la amortización determinada por la recurrente en el ejercicio 2011, de intangibles adquiridos en el ejercicio 2010 que se encontraban vinculados a las Facturas N° del proveedor Inghenia Uruguay, por los importes de S/ 3 683,16 y S/ 2 148,52, al no haber adjuntado los comprobantes de pago y otra documentación que sustente su deducción.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que al respecto, la recurrente señaló en instancia de reclamación (folio 2587 del Expediente N° que por equivocación durante el procedimiento de fiscalización se presentaron documentos que no correspondían y que por ello, procedía a presentar los comprobantes de pago correctos; sin embargo, lo afirmado no se verifica de autos.

Que estando a lo expuesto, toda vez que la recurrente no cumplió con presentar documentación alguna que sustente el valor de los intangibles observados por la Administración, contenidos en las Facturas N° corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

### **1.3. Rentabilidad del Encaje Legal - No acredita la inafectación de los ingresos, por S/ 264 447,00**

Que la recurrente manifiesta, respecto a los bonos corporativos, que presentó documentación sustentatoria con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado por el artículo 75 del Código Tributario, pero con anterioridad a la notificación de los valores, por lo que la Administración se encontraba obligada a valorar dicha documentación, toda vez que el procedimiento de fiscalización recién culmina cuando surte efectos la resolución de determinación, invocando los artículos 75, 106 y 141 del Código Tributario, artículo 16 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, así como el criterio contenido en la Resolución N° 2882-8-2015; que la interpretación de la Administración infringe el principio de informalismo y es contraria al principio de interpretación conforme a la Constitución; que no resulta de aplicación la Resolución N° 11160-8-2014, invocada por la Administración, toda vez que en dicha resolución se analizó la entrega de documentación en instancia de reclamación y no durante el procedimiento de fiscalización, invocando el artículo IV del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General; y que los reportes emitidos por el Sistema de Gestión de Control de Inversiones contienen información de la fecha de emisión, fecha de adquisición de los valores, la entidad emisora, entre otros, siendo que la propia Administración ha reconocido en la apelada, que algunos importes vinculados con la rentabilidad de los bonos corporativos han sido sustentados durante el procedimiento de fiscalización, por lo que resulta contradictorio que se concluya la no sustentación.

Que en cuanto a los bonos colombianos, por S/ 21 275,27, refiere que la resolución apelada no ha motivado adecuadamente su posición, limitándose a indicar genéricamente los motivos por los cuales la información presentada no sustenta la inafectación sin realizar un análisis, por lo que en tal extremo se ha vulnerado lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 3, el numeral 6.1 del artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el numeral 2 del artículo II de su Título Preliminar; y que presentó la Orden de Compra emitida por tenedores, de la cual podía verificarse en la página web de la SEC, los datos del bono emitido por la República de Colombia, entre ellos, la fecha de emisión de los bonos.

Que adicionalmente, indica que la Superintendencia de Banca y Seguros cuenta con información detallada y suficiente de los instrumentos y operaciones de inversión, siendo que la Administración Tributaria contaba con los códigos SBS correspondientes a cada operación y si hubiera verificado dicha documentación no hubiera emitido reparo por este concepto; que de igual manera, los valores están listados en la Bolsa de Valores de Lima, por lo que la Administración también podía solicitar la información a dicha entidad; y que todos los valores corresponden a un mismo grupo, lo que se verifica de los códigos SBS, por lo que tienen una misma fecha de emisión, situación que no ha sido tomada en consideración por la Administración Tributaria.

Que mediante escrito de alegatos (folios 2907 a 2927 del Expediente N° la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración indica que hasta el vencimiento del plazo del requerimiento otorgado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la recurrente no presentó documentación que permita verificar la fecha de emisión de los bonos, siendo que la documentación presentada con posterioridad a dicha fecha, no debe ser merituada en aplicación del artículo 141 del Código Tributario, y agrega, en



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

cuanto a la rentabilidad de los bonos colombianos por S/ 21 275,27, que los reportes exhibidos no permiten verificar la tenencia de los bonos ni el importe de los intereses registrados como afectos.

Que en el escrito de alegatos (folio 2860 del Expediente N° ) la Administración reitera lo señalado en la Resolución de Intendencia N°

Que como cuestión previa, respecto a que la Resolución de Intendencia N° ) habría incurrido en causal de nulidad, al apreciarse que la Administración se habría limitado a indicar genéricamente los motivos por los cuales la información presentada no sustentaría la inafectación, sin realizar un análisis, respecto de la rentabilidad proveniente de los bonos colombianos; cabe indicar que de la revisión de la apelada en el extremo del presente reparo no se aprecia que sus fundamentos sean insuficientes, debiendo agregarse que el hecho que la recurrente no se encuentre conforme con la conclusión arribada por la Administración luego de efectuar una apreciación sobre las normas y medios probatorios que le sirven de sustento para emitir pronunciamiento, no conlleva a la nulidad del reparo; en tal sentido, no corresponde amparar la nulidad solicitada en este extremo.

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° ) (folio 2694 del Expediente N° ), modificada con la Resolución de Intendencia N° ) (folios 2717/reverso a 2719 del Expediente N° 7381-2016), la Administración reparó parte de la deducción por inafectaciones considerada por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, al considerar que no se sustentó la rentabilidad de los bonos corporativos y los bonos del Gobierno de Colombia, amparándose en lo señalado en el Anexo N° 01 a los Requerimientos N° ) y citando como base legal el inciso a) del numeral 1 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972.

Que se aprecia del Punto 10 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° ) (folio 2284 del Expediente N° ) que la Administración solicitó a la recurrente que, a fin de validar la deducción considerada en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 por concepto de "Encaje Legal", presente el detalle de los conceptos e importes que conforman la rentabilidad del encaje nacional y extranjero, por cada uno de los fondos, el movimiento (ingresos, salidas y saldos) de cada uno de los instrumentos que determinan la rentabilidad del encaje nacional y extranjero, e indicar el motivo por el cual se considera en el Anexo A.11.02, el importe de S/ 2 027 243,43 como "Total Encaje Efectivo Disponible", para lo cual debía detallar los importes que conforman dicho concepto y adjuntar la documentación sustentatoria respectiva.

Que mediante escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento (folios 2201 a 2203 del Expediente N° 7381-2016), la recurrente manifestó que presentaba la documentación solicitada; que las Asociaciones Administradoras de Fondos de Pensiones tienen la obligación legal de realizar un encaje legal con sus propios recursos, lo que consiste en una inversión permanente susceptible de generar rendimientos; y que el reconocimiento tributario del ingreso debe establecerse en función a la naturaleza de cada operación subyacente.

Que en el Punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° ) (folios 2135 a 2143 del Expediente N° ) se aprecia que la Administración dejó constancia que la recurrente había deducido intereses provenientes de bonos emitidos por empresas privadas por la suma de S/ 302 070,63, respecto de los cuales no se había presentado documentación alguna que acredite la calificación de inafectas de dichas rentas.

Que del Anexo 01 al Requerimiento N° ) (folio 1280 del Expediente N° ) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, se aprecia que la Administración reiteró a la recurrente que exhiba documentación que acredite la deducibilidad del importe de S/ 302 070,63 señalado como "rentabilidad del encaje legal" en el Punto 10 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° )



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que con escrito presentado en respuesta a dicho requerimiento (folios 1264 a 1267 del Expediente N° , la recurrente indicó que por medio de la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972, se dispuso la inafectación de intereses y ganancias de capital provenientes de bonos emitidos con anterioridad al día siguiente de la publicación de dicho decreto legislativo (publicado el 10 de marzo de 2007), por lo que parte de los ingresos observados por la Administración se encuentran exonerados del Impuesto a la Renta en aplicación del citado decreto legislativo y la otra parte, no se encuentra sujeto al pago de Impuesto a la Renta en el Perú en aplicación del artículo 11 de la Decisión N° 578, puesto que se trata de bonos emitidos por el Gobierno de Colombia.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 973 a 976 y 992 a 1003 del Expediente N° , la Administración dejó constancia que la recurrente presentó tres (3) imágenes de pantalla, veintitrés (23) reportes denominados "Valores Representativos de Deuda" – Bolsa de Valores de Lima, treinta y ocho (38) reportes denominados "Pago Intereses / Amortización – Listado por participante" – , documentación que sólo le permitió sustentar la deducibilidad de ingresos por S/ 37 593,74, no contándose con el sustento de, entre otros, ingresos por S/ 264 476,89, por lo que mantuvo la observación en dicho extremo, indicando que no verificó la documentación presentada por la recurrente mediante los escritos de fechas 13 y 15 de agosto de 2014, al haber sido presentados con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado por el Requerimiento N° emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario.

Que conforme se observa de la Resolución de Intendencia N° (folios 2717 y 2718/ reverso del Expediente N° , en relación a los bonos emitidos por y que generaron intereses por S/ 25 185,74, la Administración verificó en instancia de reclamación que dichos bonos fueron emitidos con anterioridad a la publicación del Decreto Legislativo N° 972, por lo que levantó en reparo en ese extremo, manteniéndolo únicamente en la cifra de S/ 239 291,00.

Que de otro lado, en relación a la documentación presentada por la recurrente con posterioridad al vencimiento del plazo otorgado al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 1081 a 1260 del Expediente N° cabe señalar que de la Resolución de Determinación N° (folio 2696 del Expediente N° , se aprecia que como resultado de la fiscalización realizada por la Administración, se determinó un menor saldo a favor del ejercicio 2011 y no un importe pendiente de pago, por lo que de conformidad con el artículo 141 del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1421<sup>3</sup> y el apartado 06 del numeral I del Anexo I "Criterios referidos a la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario", aprobado mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2019-28, corresponde a este Tribunal analizar los referidos medios probatorios.

Que según se aprecia del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 973 a 977 del Expediente N° , los ingresos por intereses observados por la Administración y deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, corresponden a los siguientes:

<sup>3</sup> Mediante el Decreto Legislativo N° 1421, vigente desde el 14 de setiembre de 2018, se modificó el citado primer párrafo del artículo 141, señalándose que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa.





# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que asimismo, la recurrente ha indicado en su escrito de apelación, que del Código ISIN US 195325BK01 y la información que corrobora la entidad del emisor, puede verificarse en la página oficial de la República de Colombia a través del link <http://www.irc.gov.co/irc/en/centralgover/statisticsinformation/Copia%20de%20Historico%20Emisiones%20Dexterna.pdf>, no obstante, dicha página web no se encuentra habilitada, limitándose a señalar "Not found".

Que de otro lado, agrega que la entidad del emisor puede verificarse de la página web <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/917142/000119312508003294/dfwp.htm>, siendo que de dicha página se aprecian datos vinculados a la emisión de bonos de la República de Colombia por US\$ 1 818 400, indicándose relación con los Códigos CUSIP/ISIN/Common Code N° 195325BK0 / US195325BK01 / 026779405.

Que estando a lo antes expuesto, si bien se verifica de autos que la recurrente ha adquirido bonos emitidos por la República de Colombia, de la documentación presentada no es posible relacionar los ingresos por intereses deducidos con el código de SBS N° 08-4004-2-25BK0, por los importes de S/ 12 357,37 y S/ 8 917,90, con los bonos emitidos por la República de Colombia y signados con los Códigos CUSIP/ISIN/Common Code N° 195325BK0 / US195325BK01 / 026779405.

Que en tal sentido, no queda acreditado en autos que los ingresos por intereses relacionados con los bonos según código de SBS N° 08-4004-2-25BK0 se encuentren inafectos del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° 0150140012387, en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que presentó la Orden de Compra emitida por tenedores, de la cual podía verificarse en la página web de la SEC los datos del bono emitido por la República de Colombia, entre los cuales, la fecha de emisión de los bonos, cabe mencionar que conforme a lo antes expuesto, no obra en autos documentación que permita relacionar el importe reparado por la Administración con los bonos a que hace referencia dicha orden de compra, por lo que no es posible corroborar la aplicación del artículo 10 de la Decisión N° 578.

## Bonos de Empresas Privadas, Otros Bonos del Sistema Privado y Bonos Subordinados - Sistema Financiero

Que sobre el particular, del Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° (folios 973 a 977 del Expediente N° , se observa que dichos intereses provienen de los bonos emitidos por

Financiera de Desarrollo vinculados con los códigos SBS N°

Que al respecto, el inciso a) del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que por su parte, la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972 publicado el 10 de marzo de 2007, establece que los intereses y ganancias de capital provenientes de bonos emitidos con anterioridad al día siguiente de la fecha de publicación del citado Decreto Legislativo, estarán inafectos del Impuesto a la Renta.

Que considerando lo antes expuesto, la Administración cuestiona la inafectación de dichos intereses al no haber acreditado la recurrente que dichos bonos hubieran sido emitidos con anterioridad al día siguiente de la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 972.

Que con relación a los bonos emitidos por \_\_\_\_\_ relacionados con los Códigos SBS N° \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, la recurrente ha presentado reportes emitidos por (folios 173 a 176, 179, 180, 185, 190, 191, 193, 200, 202, 205, 207 y 208 del Expediente N° \_\_\_\_\_ de los que se verifica que dichos bonos fueron emitidos con el Código \_\_\_\_\_

Qué asimismo, ha presentado documentos en los que se señalan los códigos nemónicos o códigos de operación correspondiente a cada bono (folios 1142, 1145, 1154, 1176, 1210, 1213, 1216, 1224, 1229, 1235, 1241, 1249, 1255 y 1258 del Expediente N° \_\_\_\_\_

Que de la página web de la Superintendencia de Banca y Seguros<sup>6</sup> (en adelante, SBS), se aprecia en la fecha de cada liquidación de intereses, que los bonos antes mencionados fueron emitidos entre el 24 de junio de 2006 y 5 de marzo de 2007, esto es, con anterioridad al día siguiente de la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 972, ocurrida el 10 de marzo de 2007, por lo que en virtud de lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972, resultaba correcto que la recurrente considerara tales ingresos como inafectos, y en consecuencia, los dedujera vía declaración jurada con fines de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que estando a lo antes expuesto, corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140012387, en el extremo de los bonos emitidos por \_\_\_\_\_ relacionados con los Códigos \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, al haberse verificado que los intereses que provienen de aquellos se encontraban inafectos, conforme a lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972.

Que en cuanto a los bonos emitidos por \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, la recurrente ha exhibido los detalles de movimientos diarios (folios 1124, 1139, 1167, 1172, 1174, 1181, 1207, 1218, 1221, 1232, 1238, 1244 y 1252 del Expediente N° \_\_\_\_\_ Confirmaciones de Compra (folios 1237, 1243 y 1251 del Expediente N° \_\_\_\_\_ Órdenes Irrevocables de Compra (folios 1122 y 1180 del Expediente N° \_\_\_\_\_ Pólizas (folios 1138, 1217 y 1231 del Expediente N° \_\_\_\_\_ y Confirmaciones de Adjudicación (folios 1123, 1166, 1171, 1173, \_\_\_\_\_

<sup>4</sup> Sociedad anónima encargada de la creación, mantenimiento y desarrollo de la infraestructura del mercado de valores nacional.

<sup>5</sup> *International Securities Identification Number* (según sus siglas en inglés).

<sup>6</sup> [http://www.sbs.gob.pe/app/pu/CCID/Paginas/vp\\_rentafija.aspx](http://www.sbs.gob.pe/app/pu/CCID/Paginas/vp_rentafija.aspx)



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

1179, 1206 y 1220 del Expediente N°  
emitidos con los Códigos Nemónicos N°

de las que se observa que dichos bonos fueron

Que de la página web de la SBS, se aprecia en la fecha de cada liquidación de intereses, que los bonos antes mencionados fueron emitidos entre el 10 de noviembre de 2003 y 15 de enero de 2007, esto es, con anterioridad al día siguiente de la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 972, ocurrida el 10 de marzo de 2007, por lo que en virtud de lo dispuesto en su Segunda Disposición Complementaria Transitoria, resultaba correcto que la recurrente considerara tales ingresos como inafectos, y en consecuencia, los dedujera vía declaración jurada con fines de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Que en tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N° en el extremo de los bonos emitidos por

Corporación Financiera de Desarrollo, relacionados con los Códigos

SBS N°

.....  
toda vez que se verificó que los intereses que provienen de aquellos se encontraban inafectos, conforme a lo dispuesto en la Segunda Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 972.

Que sin embargo, en cuanto a los bonos emitidos por

relacionados con los Códigos SBS N°

.....  
por el importe total de S/ 94 738,27, la recurrente ha exhibido los detalles de movimientos diarios únicamente en los casos de las empresas ..... (folios 1158, 1169, 1190 y 1999 del Expediente N° 7381-2016), siendo que en los dos primeros no se consigna el Código Nemónico respectivo, y en el tercero, se consigna como Código Nemónico el N° ..... esto es, un código incorrecto.

Que de la demás documentación obrante en autos, no se advierte los Códigos ISIN o Códigos Nemónicos de dichos bonos, así tampoco documentación fehaciente que permita verificar que los aludidos bonos fueron emitidos con anterioridad a la publicación del Decreto Legislativo N° 972, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° ..... en este extremo.

Que sobre lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Superintendencia de Banca y Seguros cuenta con información detallada y suficiente de los instrumentos y operaciones de inversión, siendo que la Administración Tributaria contaba con los códigos SBS correspondientes a cada operación y si hubiera verificado dicha documentación no hubiera emitido reparo por este concepto; cabe mencionar que de la página web de la SBS ([http://www.sbs.gob.pe/app/pu/CCID/Paginas/vp\\_rentafija.aspx](http://www.sbs.gob.pe/app/pu/CCID/Paginas/vp_rentafija.aspx)), se verifican dichos datos en función a los Códigos Nemónicos y Códigos ISIN, datos con los que no se cuenta en el caso de los bonos emitidos por

Banco de Crédito del Perú, relacionados con los

Códigos SBS N°

.....  
por lo que dicho alegato no resulta amparable.

Que en cuanto a que los valores están listados en la Bolsa de Valores de Lima, por lo que la Administración también podía solicitar la información a dicha entidad; resulta pertinente precisar que este Tribunal en las Resoluciones N° 07223-3-2003 y 00791-4-2006, entre otras, ha señalado que la facultad de fiscalización de la Administración es discrecional y que si bien esta debe realizar las actuaciones necesarias a efectos de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria, esto ocurre sobre la



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

base de la información que los contribuyentes deben presentar, siendo que en el presente caso la recurrente no cumplió en la etapa de fiscalización con presentar documentación que demuestre que los bonos relacionados con los Códigos SBS N°

, fueron emitidos con anterioridad al día siguiente de la fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 972.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que todos los valores corresponden a un mismo grupo y tienen una misma fecha de emisión; cabe anotar que se ha verificado que los bonos tienen diversas fechas de emisión, habiéndose emitido, por ejemplo, el bono de con Código SBS N° el 19 de enero de 2007, mientras que el bono de con Código SBS N° el 29 de noviembre de 2006, por lo que tal alegato carece de sustento.

#### 1.4. Gratificación extraordinaria - por S/ 949 965,00

Que la recurrente manifiesta que la Administración no ha tomado en cuenta la totalidad de la información proporcionada, incumpliendo su deber de valorar las pruebas en forma conjunta e integral; que no se analizó ni valoró el documento denominado "Pago de Liberalidad y Compensación de Deudas" conforme al artículo 57 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y Código Civil de 5 de mayo de 2011, ni las copias de los cheques emitidos al trabajador, lo que vulnera su derecho al debido procedimiento; que en virtud de los criterios contenidos en las Resoluciones N° 204-2-2000, 29-3-2003, 1048-3-2003, 1014-3-2004, 10167-2-2007 y 17792-8-2012, no resulta necesario justificar la razón específica para el otorgamiento de gratificaciones extraordinarias; que las gratificaciones extraordinarias otorgadas con motivo del cese de un trabajador, resultan deducible al amparo del literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y que ello ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 846-2-2008; que la gratificación extraordinaria se encontró afecta a retenciones por el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, fue cancelada oportunamente y se otorgó al amparo del artículo 57 de la Ley por Compensación de Tiempo de Servicios; que no existe disposición alguna que establezca que para la deducción de una gratificación extraordinaria debe suscribirse previamente un contrato o acuerdo con el trabajador cesado que incluya dicho concepto; y que el pago se encontró a disposición del trabajador oportunamente, por lo que resulta plenamente deducible, invocando los criterios contenidos en las Resoluciones N° 5657-5-2004, 11985-8-2013 y 12554-8-2013. Asimismo, arguye que exhibió los estados de cuenta y que la entrega de dichas gratificaciones constituye una práctica habitual amparada por las normas laborales, por lo que cumple con el principio de causalidad, invocando los criterios contenidos en las Resoluciones N° 362-10-2014, 3964-1-2006 y 16591-3-2010.

Que con escrito de alegatos (folios 2896 a 2907 del Expediente N° la recurrente reitera lo alegado en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene que de los documentos exhibidos por la recurrente no se aprecia que haya acordado la entrega de una gratificación extraordinaria a favor de dicho trabajador; que el cálculo exhibido no tiene firma del responsable de su elaboración; que los cheques fueron emitidos cuando ya se había extinguido el vínculo laboral; que no se sustentó que la cancelación se hubiera efectuado con anterioridad al vencimiento de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta; y que no se acreditó que la recurrente tenga como práctica normal la entrega de liberalidades a sus trabajadores.

Que con escrito de alegatos (folio 2860 del Expediente N° la Administración se remite a lo indicado en la Resolución de Intendencia N°

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 2694 del Expediente N° la Administración no aceptó como deducción la cifra propuesta por la recurrente y que correspondía a la "Gratificación Extraordinaria" otorgada a su ex trabajador Mariano Paz Soldán Franco, al considerar que no se acreditó que dicho gasto cumpla con la normalidad y causalidad, así tampoco el pago de tal concepto, sustentándose en lo señalado en el punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y citando como base legal el primer párrafo y el inciso l)



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso i) del artículo 21 del reglamento de la citada ley.

Que mediante escrito presentado el 30 de julio de 2014 (folios 1263 y 1264 del Expediente N° 7381-2016), la recurrente manifestó que en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, consideró como adición el importe correspondiente a la bonificación o gratificación extraordinaria pagada a su ex gerente general Mariano Paz Soldán Franco con ocasión de su cese, a pesar que dicho importe estuvo afecto al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y que este resultaba deducible: i) por cumplir con el criterio de generalidad, dado que se había pagado a la única persona de su puesto, resultando irrelevante la intención del empleador al tratarse de una liberalidad y ii) cumplir con el criterio de razonabilidad en función a los ingresos de la empresa.

Que en el Punto 12 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 980 a 988 del Expediente N° , la Administración dejó constancia de lo argumentado por la recurrente en respuesta a lo solicitado, así como de la documentación presentada tales como el "Convenio de extinción de la relación laboral por mutuo acuerdo y ayuda económica para la constitución de empresa", fotocopia de los Cheques N° , documento denominado "pago de liberalidad" y documento denominado "Pago de ayuda económica para la constitución de empresa Artículo 47 del Decreto Legislativo N° 650"; de cuyo análisis concluyó que dichos documentos no permitían acreditar que el pago se realizó como una gratificación extraordinaria enmarcada en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que se hubiera efectuado el pago de dicha obligación, que el gasto sea normal ni cumpla el principio de causalidad.

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

Que el último párrafo del referido artículo 37, modificado por Ley N° 28991, 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 refiere el inciso l) antes citado, entre otros.

Que por su parte, el inciso i) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, establece que para efecto de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la ley y en el inciso b) del artículo 19-A, se entiende por cese del vínculo laboral la terminación de dicho vínculo bajo cualquier forma en que se produzca.

Que en relación al criterio de normalidad, este Tribunal ha indicado en la Resolución N° 3627-10-2017, que dicho concepto está vinculado al hecho que un gasto sea necesario y normal de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

Que estando a lo antes expuesto, la Administración cuestiona la deducibilidad del importe otorgado a su ex trabajador , al considerar que no se acreditó que la gratificación se hubiera otorgado con motivo del cese, y adicionalmente, que se hubiera cancelado dicha obligación, ni que cumpla con el criterio de normalidad.

Que al respecto, del Asiento N° del Libro Mayor (folio 1988 del Expediente N° 7381-2016), se observa que el importe pagado a por S/ 949 964,85, fue registrado contablemente como un pago de "gratificación por liberalidad" en la Subcuenta "Otras remuneraciones".



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que de la copia del convenio denominado "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", suscrito entre la recurrente y el trabajador el 27 de abril 2011 (folios 168 a 170 del Expediente N° ), se aprecia que ambas partes acordaron que la relación laboral se extinguiría por mutuo disenso el 27 de abril de 2011.

Que del documento denominado "Pago de Liberalidad" (folio 166 del Expediente N° ), se observa el cálculo realizado por la recurrente a fin de determinar el importe que se otorgaría a su trabajador, lo que se realizó por la suma de S/ 949 964,85, y que después de descontar la retención por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, el neto a pagar sería de S/ 664 975,39.

Que de los Cheques N° (folios 164 y 165 del Expediente N° ), se aprecia que estos se giraron el 5 de mayo de 2011 por el neto a pagar al aludido trabajador, descontadas las retenciones del Impuesto a la Renta (S/ 664 975,39); asimismo, del estado de cuenta de Cuenta Soles, correspondiente al periodo diciembre 2011 (folio 1994 del Expediente N° 7381-2016), se aprecia que el Cheque N° girado por el importe de S/ 501 771,66, fue cobrado el 21 de diciembre de 2011.

Que con relación al Cheque N° (US\$ 57 853,15) de la recurrente ha exhibido el estado de cuenta de – Cuenta Dólares, correspondiente a mayo 2011 (folio 2784 del Expediente N° no obstante, dicho documento hace referencia a un cheque signado con el N° por la suma de US\$ 57 856,76, esto es, un número de cheque e importe distinto al que es materia de análisis.

Que conforme se aprecia de la Liquidación de Beneficios Sociales de dicho trabajador (folio 1989 del Expediente N° ), éste culminó su relación laboral con la recurrente el 27 de abril de 2011 por mutuo disenso, siendo que el importe por liquidar al trabajador, sin aplicar los descuentos de ley, era únicamente de S/ 384 549,42 (compensación por tiempo de servicios, vacaciones y gratificaciones truncas), no haciéndose referencia al valor observado por la Administración que asciende a la suma de S/ 949 964,85.

Que de lo antes expuesto, se advierte que la recurrente reconoció a favor de la suma de S/ 949 964,85, lo que fue considerado mayor remuneración para dicho trabajador, efectuando el descuento de la retención del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría, por la suma de S/ 284 989,45, aspecto que no es discutido por la Administración.

Que cabe precisar que ni el convenio denominado "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa" ni en la Liquidación de Beneficios Sociales, se menciona la suma otorgada a Mariano Paz Soldán Franco, ni el concepto por el cual se realizó.

Que asimismo, del documento denominado "Pago de Liberalidad y Compensación de Deudas Conforme al Artículo 57 del TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios y Código Civil" (folio 2741 del Expediente N° 7381-2016), tampoco se indica que la suma entregada correspondió a una gratificación extraordinaria con motivo del cese, señalándose únicamente que correspondió al pago de una liberalidad.

Que en tal sentido, no obra en autos documentación suficiente que permita verificar que dicho importe fue otorgado como una gratificación extraordinaria con motivo del cese, al amparo del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la referida Resolución de Intendencia N° , en este extremo.

Que en el presente caso, es la propia recurrente la que alega que la gratificación fue otorgada con motivo del cese, lo que no ha acreditado en autos, lo cual resulta relevante a efecto de verificar si se cumplen con los requisitos establecidos en las normas antes citadas a efecto que se pueda deducir el gasto, por lo que no corresponde amparar los argumentos de la recurrente al respecto ni la jurisprudencia invocada, al tratar casos distintos al de autos.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que cabe indicar que se ha tenido en cuenta toda la documentación presentada por la recurrente por lo que lo alegado por aquella en sentido contrario, carece de sustento, no apreciándose vulneración alguna al debido procedimiento.

Que estando a la conclusión arribada, carece de relevancia analizar los demás conceptos que sustentan el presente reparo.

## 1.5. Gastos devengados en el 2011 con documentación recibida en el 2012, por S/ 20 213,00

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 2694 del Expediente N° la Administración no aceptó como deducción la cifra propuesta por la recurrente y que correspondía a gastos contenidos en comprobantes de pago emitidos en el ejercicio 2012, al considerar que la recurrente no cumplió con acreditar que se trataba de gastos devengados en el ejercicio 2011, sustentándose en lo señalado en el Punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° y citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como es de verse del Punto 12 del Anexo 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 978 a 980 del Expediente N° , la Administración dejó constancia que por el total de gastos consignados en el cuadro denominado "Gastos devengados 2011 – Documentación recibida 2012", la recurrente no exhibió documentación adicional que permita verificar el devengo en el ejercicio 2011, de los comprobantes de pago emitidos en el 2012, por la cifra de S/ 20 213,00.

Que no habiendo expuesto argumento alguno sobre el particular, ni ha presentado documentación adicional sobre dicho reparo, y tratándose de gastos respecto de los cuales, la recurrente no cumplió con acreditar el devengo en el ejercicio 2011, corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que de otro lado, en cuanto a la solicitud de devolución de la recurrente, invocada en el recurso de apelación (folio 2781 del Expediente N° , cabe indicar que en aplicación de lo previsto por el artículo 223<sup>7</sup> del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, procede dar trámite de solicitud de devolución a este extremo del recurso de apelación, debiendo la Administración tramitar tal solicitud y de existir alguna en trámite por el mismo concepto, se anexe copia del recurso de apelación que contiene tal pretensión.

## EXPEDIENTE N°

### 2. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que de los Anexos N° 1.1 y 2 al referido valor (folios 3573 a 3585 y 3587 del Expediente N° se advierte que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por: i) Gasto contabilizado en la Cuenta "Incentivos DL 728 para constitución de nueva empresa" no sustentado, por S/ 5 633 852,00, ii) Gasto contabilizado en la Cuenta "Gratificaciones Extraordinarias", por S/ 272 500,00 y iii) Deducción no acreditada por concepto de contingencias por vacaciones, por S/ 213 610,00.

#### 2.1. Gasto contabilizado en la Cuenta "Incentivos DL 728 para constitución de nueva empresa" por S/ 5 633 852,00

Que la recurrente sostiene que los importes otorgados a los trabajadores se encontraban dentro de los alcances del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y la controversia radica en analizar el cumplimiento del criterio de generalidad; que cumple con otorgar el beneficio materia de reparo a todos

<sup>7</sup> Dicho artículo indica que el error en la calificación del recurso por parte de la recurrente no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

los trabajadores que celebraron el acuerdo de mutuo disenso y extinguieron su vínculo laboral voluntariamente, lo que se acredita con toda la documentación proporcionada; asimismo, refiere que también cumplió con los requisitos indicados en la Resolución N° 20274-9-2012 y que la carga de la prueba le correspondía a la Administración, no obstante ello, ha decidido negarle la deducibilidad del gasto sin probar su dicho.

Que mediante escrito de alegatos presentado (folios 3981 a 4004 del Expediente N° , la recurrente reitera lo argumentado en su recurso de apelación y agrega que los montos pagados a los trabajadores cesados cumplen con los criterios establecidos en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, al calificar como una bonificación extraordinaria otorgada con motivo del cese y cita el criterio expuesto en las Resoluciones N° 00197-4-2017 y 08531-4-2016; que las normas laborales no condicionan al empleador para que, a efecto de entregar incentivos para la constitución de nueva empresa, tengan que contar con políticas o programas, pues ello implicaría recargar su presupuesto y vulnerar el principio de legalidad; que no procede que se repare un gasto permitido por el incumplimiento un requisito que no está contemplado normativamente; que no se ha tenido en cuenta que pertenece al Grupo Scotiabank, quien mantiene una política de incentivos y gratificaciones denominada "Lineamiento generales para el otorgamiento del incentivo por cese del trabajador (por constitución de nueva empresa) y entrega de gratificación extraordinaria (suma a título de gracia a favor de trabajadores)", el mismo que fue entregado a la Administración, conforme se advierte del Resultado del Requerimiento N° , emitido en el procedimiento de fiscalización que se siguió a , debió evaluarse; que en virtud del principio de publicidad de las normas, todos los trabajadores conocían la existencia de este tipo de incentivos para el cese, razón por la cual no se puede sostener que ellos no tuvieron conocimiento sobre la existencia de este tipo de programas y cita las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional en los Expedientes N° 00017-2005-AI/TC, 2050-2002-AA/TC y 00021-2010-AI/TC; que el pago de gratificaciones extraordinarias es una obligación contractual, dado que suscribió convenios con sus trabajadores en los que consta la voluntad de ambas partes de terminar el vínculo laboral, para lo cual invoca las Resoluciones N° 11234-8-2010 y 17929-3-2013; y que debe tomarse en cuenta que en otros casos respecto de contribuyentes que han presentado menos documentación que la proporcionada por ella a la Administración, el Tribunal Fiscal ha reconocido la deducibilidad de gastos similares, citando como ejemplo las Resoluciones N° 20274-9-2012, 03431-5-2010 y 04588-4-2014.

Que por su parte, la Administración sostiene que la recurrente debía acreditar la preexistencia dentro de su empresa de una política, plan o programa de incentivos que fomente la constitución de nuevas empresas a fin que el trabajador pueda acogerse en forma voluntaria a dicho beneficio; que dicha política debía precisar en qué consistía el beneficio, los requisitos para su acogimiento y los criterios para su cálculo; que no se acreditó la comunicación del beneficio a los trabajadores; en tal sentido, no se ha acreditado que las sumas reparadas hayan sido otorgadas en virtud de lo previsto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR ni los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador, de modo que pueda verificarse su aplicación objetiva e invocando el criterio contenido en la Resolución N° 20274-9-2012; y que la recurrente no presentó la relación de trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado a efecto de poder verificar que todos ellos tuvieron la oportunidad de acceder al programa de incentivos para la constitución de nuevas empresas, pese a que dicha información fue solicitada durante el procedimiento de fiscalización.

Que mediante escrito de alegatos (folios 3940 y 3941 del Expediente N° 2975-2017), la Administración reiteró lo indicado en la Resolución de Intendencia N° , y agrega que la sola existencia del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR no implica que todos los contribuyentes tengan la política de otorgar bonos a sus trabajadores con ocasión de su cese, para la constitución de nuevas empresas.

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 3702 a 3717 del Expediente N° , la Administración reparó los gastos por el incentivo para la constitución de nuevas empresas otorgado por la recurrente a sus trabajadores por el importe de S/ 5 633 852,00 al considerar que no se había acreditado documentariamente el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad, sustentándose en lo señalado en el Anexo N° 01 a los Requerimientos N°



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

y citando como base legal el primer párrafo e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 2105 y 2106 del Expediente N° la Administración solicitó a la recurrente que exhiba la documentación sustentaría de los gastos efectuados en la cuenta de "Cargas de Personal" del ejercicio 2012, anotados en los asientos contables indicados en su Anexo N° 2 adjunto (folios 2094 y 2095 del Expediente N° , por el total de S/ 4 793 216, y que explicara por escrito y presentará los contratos, cancelaciones, planillas, boletas de pago, entre otros, que acrediten sus afirmaciones.

Que la recurrente presentó en respuesta a dicho requerimiento, el escrito de 15 de octubre de 2014 (folios 1924 a 1941 del Expediente N° en el que señala que dicha cuenta contable contenía los gastos del personal, y que dichos gastos correspondían a gratificaciones extraordinarias, provisión bono por cumplimiento de objetivos, bono por cumplimiento de objetivos, liquidaciones por cese, despido arbitrario y gastos recreativos; asimismo, el 23 de diciembre de 2015 (folios 1946 a 1949 del Expediente N° , señaló en relación a los convenios por mutuo disenso, que en ningún caso se habían pagado importes superiores al tope de doce remuneraciones, siendo que el requisito de generalidad se habían cumplido, puesto que se entregaba a todos los trabajadores que se desvinculaban de la empresa a través de acuerdos de mutuo disenso.

Que del Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2009 a 2031 del Expediente N° se aprecia que la Administración dejó constancia que de los 36 formatos denominados "Liquidación de Beneficios Sociales" proporcionados por la recurrente, advertía que se habían registrados gastos por S/ 3 142 701,30 por concepto de "Art. 47 TUO DL 728 DL 650", los que habían sido determinados en función a una remuneración y media mensual por los años, meses y días, de acuerdo al tiempo de servicios de los trabajadores, con excepción de aquellos cuyo tiempo de servicio era mayor a 8 años, a quienes sólo se le consideró 8 años como tiempo de servicios; que dicho importe había sido registrado contablemente como una indemnización por despido arbitrario; que la recurrente no había cumplido con presentar documentación y/o información que acrediten el establecimiento de programas de incentivo o ayudas que fomenten la constitución de nuevas empresas por lo que no se acreditó que dichos pagos se encuentren dentro de los alcances del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; y que por tanto, el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad necesarios para la deducibilidad del gasto.

Que luego, mediante el Punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folios 952 y 953 del Expediente N° 2975-2017), la Administración solicitó a la recurrente que exhiba la documentación que sustente la deducibilidad de los gastos registrados en la Cuenta "Incentivos D.L. 728", por el importe de S/ 2 550 891,00 tales como contratos, planillas, boletas de pago, estados de cuenta bancarios, políticas remunerativas, medios de pago, entre otros.

Que con escrito de 17 de junio de 2015 (folios 887 y 888 del Expediente N° la recurrente señaló que dicha cuenta contable contenía gastos por incentivos para el cese otorgados a sus trabajadores al amparo del artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728; asimismo, mediante escrito de 23 de diciembre de 2015 (folios 1943 a 1945 del Expediente N° , la recurrente agregó en relación a los convenios por mutuo disenso, que en ningún caso se habían pagado importes superiores al tope de doce remuneraciones, siendo que el requisito de generalidad se habían cumplido, puesto que se entregaba a todos los trabajadores que se desvinculaban laboralmente a través de acuerdos de mutuo disenso.

Que conforme se observa del Punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 891 a 907 del Expediente N° la Administración dejó constancia de los 89 formatos denominados "Liquidación de Beneficios Sociales" proporcionados por la recurrente y señaló que advertía que se habían registrados gastos por S/ 2 491 151,01, por concepto de "Art. 47 TUO DL 728 DL 650"; y que la recurrente no había cumplido con presentar documentación y/o información que acrediten que dichos pagos se encontraban dentro de los alcances del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Por tanto, concluyó que la recurrente no había acreditado el cumplimiento de los criterios de normalidad y generalidad, necesarios para la deducibilidad del gasto.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la Administración cuestiona los gastos contenidos en las Cuentas de "Cargas de Personal" e "Incentivos D.L. 728", por el importe de S/ 5 633 852,00 al considerar que la recurrente no había cumplido con presentar documentación y/o información que acrediten que dichos pagos hayan sido realizados en virtud de lo dispuesto por el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, y que cumplieran con los criterios de normalidad y generalidad.

Que conforme se aprecia de las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los trabajadores (folios 615, 618, 621, 624, 627, 630, 633, 636, 639, 642, 645, 648, 651, 654, 657, 660, 663, 666, 669, 672, 675, 678, 681, 684, 687, 690, 693, 696, 699, 702, 705, 708, 711, 714, 717, 720, 723, 726, 729, 732, 735, 738, 741, 744, 746, 749, 752, 755, 758, 761, 764, 767, 770, 773, 775, 778, 781, 784, 787, 790, 793, 795, 798, 801, 804, 807, 810, 813, 816, 819, 822, 825, 828, 831, 834, 837, 840, 843, 846, 849, 852, 855, 858, 861, 864, 867, 870, 873, 874, 877, 880, 1768, 1771, 1774, 1777, 1780, 1783, 1786, 1789, 1792, 1795, 1798, 1801, 1804, 1807, 1810, 1813, 1816, 1819, 1822, 1825, 1828, 1831, 1834, 1837, 1840, 1843, 1846, 1849, 1852, 1853, 1855, 1861, 1864, 1889, 1898 y 1906 del Expediente N° los gastos observados por la Administración, que ascienden a S/ 5 633 852,00 corresponden a importes otorgados por la recurrente a sus trabajadores con motivo del cese, consignándose como motivo del pago: "Art. 47 TUO DL 728 DL 650"; además, las liquidaciones señalaban expresamente que tenían carácter cancelatorio y que no existía ningún beneficio laboral o cualquier concepto liquidable pendiente de pago a los trabajadores cesados.

Que asimismo, obra en autos copias de los convenios denominados "Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa", suscritos entre la recurrente y sus trabajadores en el ejercicio 2012 (folios 613, 614, 616, 617, 619, 620, 622, 623, 625, 626, 628, 629, 631, 632, 634, 635, 637, 638, 640, 641, 643, 644, 646, 647, 649, 650, 652, 653, 655, 656, 658, 659, 661, 662, 664, 665, 667, 668, 670, 671, 673, 674, 676, 677, 679, 680, 682, 683, 685, 688, 689, 691, 692, 694, 695, 697, 698, 700, 701, 703, 704, 706, 707, 709, 710, 712, 713, 715, 716, 718, 719, 721, 722, 724, 725, 727, 728, 730, 731, 733, 734, 736, 737, 739, 740, 742, 743, 747, 748, 750, 751, 753, 754, 756, 757, 759, 760, 762, 763, 765, 766, 768, 769, 771, 772, 774, 776, 777, 779, 780, 782, 783, 785, 786, 788, 789, 792, 791, 794, 796, 797, 799, 800, 802, 803, 805, 806, 808, 809, 811, 812, 814, 815, 817, 818, 820, 821, 823, 824, 826, 827, 829, 830, 832, 833, 835, 836, 838, 839, 841, 842, 844, 845, 847, 848, 850, 851, 853, 854, 856, 857, 860, 859, 863, 862, 866, 865, 869, 868, 872, 871, 876, 875, 878, 879, 1766, 1767, 1769, 1770, 1772, 1773, 1775, 1776, 1778, 1779, 1781, 1782, 1784, 1785, 1787, 1788, 1790, 1791, 1793, 1794, 1796, 1797, 1799, 1800, 1802, 1803, 1805, 1806, 1808, 1809, 1811, 1812, 1814, 1815, 1817, 1818, 1820, 1821, 1823, 1824, 1826, 1827, 1829, 1830, 1832, 1833, 1835, 1836, 1838, 1839, 1841, 1842, 1844, 1845, 1847, 1848, 1850, 1851, 1853, 1854, 1856, 1857, 1859, 1860, 1862, 1863, 1887, 1888, 1896, 1897, 1904 y 1905 del Expediente N° 2975-2017), en los que se estableció que la recurrente otorgaría una ayuda económica a los trabajadores que aceptaran renunciar (concluir la relación laboral), siendo que dicha ayuda sólo podía ser utilizada para la constitución de nueva empresa; que la referida entrega se regía por lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR; y que tal pago tenía carácter compensable, constituyendo pago a cuenta de cualquier suma que una autoridad judicial ordene a pagar a la recurrente a consecuencia de una demanda o reclamación.

Que de otro lado, se aprecia que la recurrente presentó copias de cheques y estados de cuenta bancarios del ejercicio 2012 (folios 1865 a 1882, 1890 a 1894, 1899 a 1902 y 1907 a 1910 del Expediente N° , donde constan los cargos por los pagos efectuados a los trabajadores beneficiados con el importe otorgado para constitución de nuevas empresas.

Que de las planillas de liquidación (folios 1883 a 1886, 1895, 1903 y 1911 del Expediente N° se observa el número de los asientos contables en los que se registraron los pagos, la fecha de pago de la liquidación, el importe pagado, así como el número de cheque utilizado en cada caso, verificándose que los importes otorgados con la finalidad de constitución de nuevas empresas, fueron cancelados por la recurrente en el ejercicio 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que asimismo, de los cuadros excel exhibidos durante el procedimiento de fiscalización y merituados por la Administración (folios 2009 a 2031 del Expediente N° , se observa que estos acreditan la forma de cálculo del beneficio, apreciándose que todos los trabajadores que suscribieron dicho acuerdo recibieron un importe que se determinaba aplicando a su sueldo y medio, el tiempo que había laborado para la recurrente, considerando años, meses y días, y con un tope máximo de ocho veces un sueldo y medio.

Que de las Liquidaciones de Beneficios Sociales y Convenios de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa de los trabajadores (folios 1765 a 1768, 1793 a 1795, 1820 a 1822 y 1838 a 1840 del Expediente N° se verifica que en dichos casos, los importes otorgados a través del convenio y en aplicación del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, fueron equivalentes a un sueldo y medio de la remuneración de cada trabajador multiplicado por el número de años, meses y días que cada uno de ellos había laborado para la recurrente, con el tope máximo de ocho veces un sueldo y medio.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que los pagos otorgados a los trabajadores de la recurrente fueron realizados en aplicación de lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, indicándose expresamente tanto en las Liquidaciones de Beneficios Sociales como en los acuerdos suscritos con los trabajadores, que dichos importes se entregaban con la finalidad que los trabajadores constituyeran una nueva empresa.

Que por su parte, las Liquidaciones de Beneficios Sociales de los Trabajadores antes mencionadas, acreditan la renuncia de los trabajadores que recibieron la ayuda económica, además, los Convenios de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Bonificación Extraordinaria para la Constitución de Empresa, acreditan que dicho beneficio fue entregado por medio de un convenio individual con cada trabajador que aceptó presentar su renuncia, esto es, trabajadores que se encontraban en la misma situación; y si bien no existe una política escrita que recoja dicho programa de incentivos o ayuda para el formato en la constitución de nuevas empresas, de los más de 120 convenios individuales presentados durante el procedimiento de fiscalización, se aprecia que dicho beneficio si formaba parte de las políticas de la recurrente y se otorgaba con carácter general a los trabajadores que renunciaban voluntariamente a la empresa de la recurrente.

Que en relación a la forma o criterios para determinar el importe a otorgarse a cada trabajador, la recurrente cumplió con acreditar la forma de cálculo a través de los archivos excel presentados y las liquidaciones de beneficios sociales, siendo que de dichos documentos se verificó que los importes otorgados a todos los trabajadores que suscribieron el convenio por mutuo disenso recibieron importes equivalentes a un sueldo y medio por los años, meses y días de acuerdo al tiempo de servicios.

Que respecto al cumplimiento del criterio de normalidad, los gastos observados corresponden a beneficios laborales que otorgaba la recurrente a sus trabajadores con ocasión del cese voluntario, lo que corresponde a una práctica normal en el mercado y amparada en una normal laboral de carácter general, lo que directa o indirectamente producía un beneficio para la recurrente, por lo que los importes otorgados en aplicación del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR cumplen con ello, situación que además ha sido aceptada por la Administración en instancia de reclamación (folio 3803 del Expediente N° 2975-2017).

Que sobre el cumplimiento del criterio de generalidad, se observa que los beneficios se otorgaron a todos los trabajadores que suscribieron el convenio de cese voluntario, sin distinción de rango o condición, siendo que la única diferencia entre uno u otro importe otorgado, es la base de cálculo, que dependía del sueldo con el que cesó cada trabajador, habiéndose acreditado el cumplimiento del mencionado criterio.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que de lo antes expuesto, se aprecia que los importes otorgados por la recurrente a sus trabajadores al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, cumplían con los criterios de normalidad y generalidad, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la Resolución de Intendencia N° , en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que cabe mencionar que conforme al análisis efectuado precedentemente, de la evaluación en conjunto de la documentación proporcionada por la recurrente, se verifica la existencia de una política empresarial, en qué consistía el beneficio y los criterios para su otorgamiento en todos los casos, por lo que no resultan amparables los alegatos de la Administración al respecto.

Que contrariamente a lo señalado por la Administración, no se advierte de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, que hubiera solicitado a la recurrente la relación de todos los trabajadores que cesaron en el ejercicio fiscalizado, habiéndose requerido en forma general documentación que acredite la deducibilidad de los gastos, siendo que para tales efectos, la recurrente cumplió con presentar las liquidaciones de beneficios sociales, convenios de extinción de relación laboral por mutuo disenso, medios de pago, estados de cuenta y reportes en excel con los cálculos de los importes determinados para cada caso; siendo que de la demás documentación presentada por la recurrente, se ha podido verificar que los importes fueron otorgados a sus trabajadores al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR y que estos cumplían con los criterios de normalidad y generalidad.

Que respecto a la Resolución N° 20274-9-2012, invocada por la Administración, cabe mencionar que de lo actuado se observa que la recurrente ha cumplido con acreditar la realización del gasto y los criterios utilizados para determinar los importes otorgados a cada trabajador, esto es, su aplicación objetiva.

## **2.2. Gastos contabilizados en la Cuenta 272 500,00**

**"Gratificaciones Extraordinarias", por S/**

Que la recurrente sostiene que entregó dichas gratificaciones con ocasión de la contratación y el cese de dos trabajadores en cumplimiento de lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; y que de lo expuesto en las Resoluciones N° 17792-8-2012, 504-2-2000, 29-3-2003 y 1048-3-2003 se desprende que no es necesario justificar la razón específica del otorgamiento de gratificaciones extraordinarias.

Que respecto al bono de contratación, indica que este cumple con la causalidad y normalidad, por encontrarse vinculado al giro de su negocio y relacionado directa o indirectamente con la obtención de beneficios; que conforme se indicó en la Resolución N° 1752-1-2006 el beneficio puede otorgarse a una sola persona sin que ello implique el incumplimiento del requisito de generalidad, y en su caso, Vicente Tuesta fue el único trabajador que ingresó a la plana gerencial de primera línea en el 2012, aspecto que no fue desvirtuado por la Administración en instancia de reclamación; que de su Memoria Anual y Organigrama se aprecia que Vicente Tuesta es el único trabajador que tiene el cargo de gerente de inversiones y el bono fue entregado en cumplimiento de una obligación contractual, por lo que resulta plenamente deducible; que las gratificaciones extraordinarias no constituyen remuneraciones computables por las cuales tenga que realizarse Aportaciones a ESSALUD, resultando este punto irrelevante para efecto de la deducibilidad del gasto; que al ser una Administradora de Fondos de Pensiones resulta un aspecto medular contar con un gerente de inversiones altamente calificado, pues ello le permite captar nuevos clientes, por lo cual queda más que acreditado el criterio de normalidad; y que dicho beneficio fue entregado por única vez, de forma ocasional y de manera liberal, toda vez que no se retribuye de manera específica algún trabajo realizado por dicho trabajador, son que constituye un pago extraordinario que se dio por el simple hecho de ser contratado.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que asimismo, manifiesta en relación al bono por cese otorgado a [redacted] que el beneficio puede otorgarse a una sola persona sin que ello implique el no cumplimiento del requisito de generalidad; que independientemente de los demás trabajadores en la misma condición, dicho trabajador era el único que contaba con el cargo de gerente comercial y 13 años de experiencia, lo que lo distinguía claramente de cualquier otro trabajador cesado; que si bien indicó durante el procedimiento de fiscalización que el bono por cese fue entregado a otros gerentes comerciales en otros ejercicios, no tiene obligación de probar hechos sucedidos en ejercicios distintos al fiscalizado, más aun cuando la Administración podría verificar el otorgamiento del bono a otros gerentes a través de un cruce de información del Formulario PDT 601-Planilla Electrónica y contaba con el expediente de fiscalización del ejercicio 2011; que la Resolución N° 846-2-2008 resulta aplicable a su caso; y que la Administración desconoce el cumplimiento del criterio de generalidad en base a una evaluación aislada de los documentos, lo que resulta contrario a derecho.

Que con escrito de alegatos (folios 3970 a 3981 del Expediente N° 2975-2017), la recurrente reitera lo alegado en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración sostiene, en cuanto al bono de contratación, que de la documentación proporcionada por la recurrente no es posible verificar que dicho pago constituya una práctica normal y general en la empresa; que al ser una herramienta de recursos humanos la recurrente pudo presentar documentación donde se verifique que en otros casos actuó de la misma manera, siendo que la recurrente contaba con otros gerentes de idéntico nivel jerárquico. Asimismo, señala en relación al bono por cese, que la documentación presentada no permite verificar el cumplimiento del criterio de generalidad y que si bien la recurrente argumentaba que dicha entrega correspondía a una práctica regular de la empresa, no cumplió con exhibir la política u otra documentación que acredite sus afirmaciones.

Que la Administración presenta un escrito de alegatos (folio 3941 del Expediente N° 2975-2017), en el cual reitera lo señalado en la Resolución de Intendencia N° [redacted]

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° [redacted] (folios 3697 a 3702 del Expediente N° [redacted]) la Administración reparó los gastos de gratificaciones extraordinarias, por el importe de S/ 272 500,00, al considerar que no se acreditó documentariamente el cumplimiento del principio de causalidad y los criterios de normalidad y generalidad, sustentándose en lo señalado en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] y citando como base legal el primer párrafo e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el inciso b) del artículo 25 del reglamento de la citada ley.

Que al respecto, mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° [redacted] (folios 2105 y 2106 del Expediente N° [redacted]) la Administración solicitó a la recurrente que exhiba la documentación sustentaria de los gastos efectuados en la cuenta de "Cargas de Personal" del ejercicio 2012, anotados en los asientos contables indicados en su Anexo N° 02 (folios 2094 y 2095 del Expediente N° [redacted]), por el total de S/ 4 793 216,00, y que explicara por escrito y presentara los contratos, cancelaciones, planillas, boletas de pago, entre otros, que acrediten sus afirmaciones.

Que por su parte, la recurrente presentó en respuesta a dicho requerimiento, el escrito de 15 de octubre de 2014 (folios 1939 y 1940 del Expediente N° [redacted]), en el que señala que dicha cuenta contable contenía los gastos del personal, entre otros, gastos por gratificaciones extraordinarias ascendentes a S/ 278 881,17, las que correspondían a 1) Bono de ingreso otorgado a un nuevo trabajador y 2) Bono otorgado a favor de un gerente comercial por retiro o cese, importes que respondían a los criterios de generalidad y razonabilidad; asimismo, con escrito del 23 de diciembre de 2015 (folio 1946 a 1949 del Expediente N° [redacted]) señaló en relación al bono de retiro que fue entregado al ex gerente de negocios comerciales, [redacted] con motivo de su cese laboral, por S/ 122 500,00 y que el bono por ingreso se entregó a su gerente de inversiones, [redacted] por la suma de S/ 150 000,00, correspondiendo a la diferencia a los importes otorgados en aplicación de la Ley N° 29351.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que del literal a) del Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2018 a 2021 del Expediente N° , se aprecia que la Administración observó los importes otorgados a los trabajadores por concepto de gratificaciones extraordinarias (S/ 272 500,00), al considerar que la documentación presentada por la recurrente no resultaba suficiente para acreditar el cumplimiento de la causalidad, normalidad y generalidad.

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

Que el último párrafo del referido artículo 37, modificado por Ley N° 28991, dispone 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 refiere el inciso l) antes citado, entre otros.

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

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

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

Que en relación al principio de normalidad, éste Tribunal ha indicado en la Resolución N° 3627-10-2017, que el criterio de normalidad está vinculado al hecho de que un gasto sea necesario y normal de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no sólo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa.

Que este Tribunal estableció en la Resolución N° 598-2-99, que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, esto es, debe entenderse que comprende, únicamente, aquellas remuneraciones y gratificaciones extraordinarias que son otorgadas esporádicamente y que, en esa medida, constituyen una liberalidad del empleador, mas no las gratificaciones y remuneraciones ordinarias, las cuales tienen el carácter de obligatorias y constituyen pasivos diferidos originados en obligaciones ya determinadas.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 00029-3-2003, 01014-3-2004 y 03786-4-2007, las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, sí bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada, en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, los recogidos por la modificación efectuada por la Ley N° 28991 antes citada.

Que de acuerdo con las normas y criterios antes expuestos, en el caso de gratificaciones o bonos extraordinarios, dichos importes resultan deducibles en la medida que cumplan con la causalidad, normalidad y generalidad, por lo que corresponde verificar si la documentación proporcionada por la recurrente permite verificar el cumplimiento de dichos requisitos para las dos operaciones observadas por la Administración por tal concepto, esto es, las otorgadas a los trabajadores Gonzalo Bernal por S/ 122 500,00 y a Vicente Tuesta por S/ 150 000,00.

Gratificación Extraordinaria entregada a \_\_\_\_\_ (Bono por cese)

Que conforme se aprecia de la Liquidación de Beneficios Sociales del aludido trabajador (folio 1768 del Expediente N° 2975-2017), se advierte que la recurrente, con ocasión del cese, le entregó un pago denominado "*Gratificación Extraordinaria*", por el importe de S/ 122 500,00, indicándose que dicho trabajador laboró 14 años en la empresa, se desempeñó bajo el cargo de Líder Estratégico de Negociaciones Comerciales y que culminó su relación laboral el 31 de diciembre de 2012, siendo que el total a entregar al trabajador por la liquidación sería de S/ 544 979,56.

Que del Estado de Cuenta de la recurrente correspondiente al Banco \_\_\_\_\_ del mes de enero de 2013 (folio 1920 del Expediente N° \_\_\_\_\_ se aprecia que el 16 de enero la recurrente pagó el Cheque N° 97273621 por la suma de S/ 544 979,56.

Que del "Convenio de Extinción de la Relación Laboral por Mutuo Acuerdo y Ayuda Económica para la Constitución de Empresa" (folio 1765 a 1767 del Expediente N° \_\_\_\_\_, suscrito por la recurrente y dicho trabajador, se aprecia que el aludido trabajador acordó retirarse de la empresa de la recurrente, recibiendo, entre otros, una gratificación extraordinaria en condición de liberalidad por la suma de S/ 122 500,00, indicándose que tal importe era entregado a título de gracia en forma pura, simple e incondicional y en aplicación del artículo 57 del Decreto Supremo N 001-97-TR<sup>8</sup>.

Que de la Memoria Anual del 2012 (folio 3508 vuelta del Expediente N° \_\_\_\_\_, se aprecia que Gonzalo Bernal desempeñó el cargo de Líder Estratégico de Negociaciones Comerciales y que tenía diversos estudios tales como maestría en administración de empresas, diplomados, entre otros.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la recurrente otorgó una gratificación extraordinaria al trabajador Gonzalo Bernal, con motivo del mutuo disenso, lo que en aplicación del artículo 57 del Decreto Supremo N 001-97-TR podría ser compensado contra futuros pagos que ordene la autoridad judicial por derechos laborales pendientes al trabajador; sin embargo, no obra en autos documentación que recoja la política de entrega de dicho bono por cese o gratificación extraordinaria, y por ende, el otorgamiento con carácter general del bono.

Que en tal sentido, no se encuentra acreditado en autos el cumplimiento del criterio generalidad de los gastos por concepto de gratificación extraordinaria entregada a \_\_\_\_\_, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, en este extremo.

<sup>8</sup> El artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley por Compensación de Servicios aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por la Ley N° 27326, establece 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 cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador, y que para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que estando al sentido del fallo y no verificándose el cumplimiento del criterio de generalidad, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente en relación a los principios de normalidad y causalidad.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el beneficio puede otorgarse a una sola persona sin que ello implique el no cumplimiento del requisito de generalidad; cabe mencionar que si bien el otorgamiento de un beneficio a una sola persona no implica necesariamente el incumplimiento del criterio de generalidad, a efecto de sustentar ello, los contribuyentes deben presentar documentos que acrediten el establecimiento de una política u otros que acrediten que el otorgamiento del beneficio se dio con carácter general, lo que no fue realizado por la recurrente.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que Gonzalo Bernal era el único trabajador que contaba con el cargo de gerente comercial y 13 años de experiencia, lo que lo distinguía claramente de cualquier otro trabajador cesado; es debido señalar que tales situaciones no la eximen de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que no tiene obligación de probar los hechos sucedidos en ejercicios distintos al que fue fiscalizado, pues la Administración podría verificar el otorgamiento del bono a otros gerentes a través de un cruce de información del Formulario PDT 601-Planilla Electrónica y con el expediente de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011; resulta pertinente indicar que la recurrente tiene la carga de la prueba de acreditar la deducibilidad de sus gastos, y en este caso, del cumplimiento de la generalidad, por lo que no resultan amparables tales argumentos.

Que asimismo, carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración ha omitido emitir pronunciamiento respecto a que \_\_\_\_\_ era el único trabajador que contaba con el cargo de gerente comercial y 13 años de experiencia, desconociendo el cumplimiento del criterio de generalidad en base a una evaluación aislada de los documentos, toda vez que de la resolución apelada (folios 3795 a 3816 del Expediente N° \_\_\_\_\_ se aprecia que la Administración ha realizado una evaluación de la totalidad de documentación y argumentos propuestos por la recurrente.

Que respecto a la aplicación del criterio expuesto en la Resolución N° 846-2-2008, invocada por la recurrente, cabe señalarse que en dicho caso, la gratificación extraordinaria se había realizado a dos trabajadores distintos, discutiéndose el motivo por el cual se otorgaron dichas gratificaciones con distintos criterios de determinación, situación distinta a la que es materia de análisis.

## Gratificación Extraordinaria entregada a \_\_\_\_\_ (Bono de contratación)

Que según se observa de la Boleta de Pago de Remuneraciones del mes de octubre de 2012 (folio 1913 del Expediente N° \_\_\_\_\_ dicho trabajador fue contratado por la recurrente e ingresó a prestar sus servicios a partir del 1 de octubre de 2012, bajo el cargo de gerente de inversiones, siendo que en tal mes, se le otorgó un importe denominado "gratificación extraordinaria" que ascendió a S/ 150 000,00.

Que asimismo, de la carta que contiene una oferta de trabajo realizada a Vicente Tuesta el 5 de setiembre de 2012 (folio 1914 del Expediente N° \_\_\_\_\_ se aprecia que el gerente general de la recurrente ofreció como condiciones generales para la contratación de dicho trabajador en el puesto de gerente de inversiones, entre otras, la entrega de un bono de contratación ascendente a S/ 150 000,00, siendo que dicho importe debía ser devuelto por el trabajador en función a su permanencia en la empresa, esto es, si se retiraba en un lapso menor a un año debía devolver el 100%, si permanecía más de uno pero menos de dos años debía devolver el 75%, si permanecía más de dos años pero menos de tres debía devolver el 50%, si permanecía más de tres pero menos de cuatro años debía devolver el 25%, y si permanecía más de 4 años no existía obligación de devolución del bono.

Que por su parte, se aprecia del organigrama y manual de funciones de la recurrente, al mes de abril de 2012 (folios 152 a 212 del Expediente N° \_\_\_\_\_, que diversas gerencias o unidades de estratégicas se encontraban al mismo nivel organizacional que la gerencia de inversiones, tales como: Administración



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

y Operaciones, Marketing y Servicios, Negocios Comerciales, Planeamiento y Finanzas, Legal y Cumplimiento Regulatorio, entre otras.

Que en la memoria descriptiva del 2012 (folio 3508 del Expediente N° , se señala que Tuesta realizó estudios en la Universidad de New York y la Universidad Pacifico, contando con experiencia laboral en otras AFP y entidades financieras, que había realizado trabajos de investigación y participado como profesor en una maestría en economía, entre otros.

Que asimismo, si bien obra en autos un documento denominado por la recurrente "Política de Remuneraciones e Incentivos" (folios 119 a 150 del Expediente N° éste únicamente se encuentra referido a los sistemas de comisiones y bonos aplicables al área comercial, no verificándose el bono por contratación entregado al gerente de inversiones.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la recurrente otorgó un bono condicional de contratación a su trabajador Vicente Tuesta en el año 2012, el mismo que fue parte de la oferta para motivarlo a que suscribiera un contrato de trabajo con la recurrente, no obstante, no se aprecia de autos un documento que recoja la política de la entrega del bono o una serie de documentos que permitan verificar la existencia de tal política, y por ende, el otorgamiento con carácter general del incentivo, incluyendo cuando menos a los demás gerentes que contrató la recurrente en el ejercicio 2012 o ejercicios anteriores o posteriores, de ser el caso no se haya contratado otros gerente en dicho año.

Que en tal sentido, no se encuentra acreditado en autos el cumplimiento del criterio de generalidad de los gastos por concepto de gratificación extraordinaria entregada a , por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° , en este extremo.

Que sobre lo argumentado por la recurrente en el sentido que de acuerdo con las Resoluciones N° 17792-8-2012, 504-2-2000, 29-3-2003 y 1048-3-2003 no resultaba necesario justificar la razón específica del otorgamiento de gratificaciones extraordinarias; cabe anotar que si bien no resulta necesario justificar el motivo de la entrega de una gratificación extraordinaria, sí se encontraba obligado a acreditar que dicha entrega cumplía con la generalidad, en aplicación de lo dispuesto en la Ley N° 28991.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que la óptima inversión es un aspecto medular en su organización, que fue el único trabajador que ingreso a la plana gerencial de primera línea en el 2012, que es el único trabajador que tiene el cargo de gerente de inversiones, tal como se verifica de su Memoria Anual y Organigrama, y que el pago fue otorgado en cumplimiento de una obligación contractual; toda vez que ninguno de tales situaciones la exime de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que respecto a que se le aplique el criterio contenido en la Resolución del Tribunal N° 1752-1-2006, invocada por la recurrente; resulta pertinente indicar que si bien el otorgamiento de un beneficio a una sola persona no implica necesariamente el incumplimiento del criterio de generalidad, a efecto de verificar el cumplimiento de ello, los contribuyentes deben acreditar que mantienen una política u otro documento similar del que se pueda verificar que el otorgamiento del beneficio se dio con carácter general, lo que en el presente caso no ha sido posible.

Que contrariamente a lo argumentado por la recurrente, de la revisión de la Resolución de Intendencia N° se advierte que la Administración emitió pronunciamiento respecto a todos los argumentos formulados por aquella (folios 3801 y 3801/reverso del Expediente N° incluído el argumento referido a que Vicente Tuesta fue el único trabajador que ingresó a la plana gerencial de primera línea en el 2012, indicando expresamente que de su memoria descriptiva y organigrama, verificó que la recurrente contaba con un solo gerente de inversiones.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que finalmente, estando al sentido del fallo y no verificándose el cumplimiento de la generalidad, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos formulados por la recurrente en relación a los otros motivos del reparo tales como el principio de causalidad, la normalidad o la inclusión del concepto como parte de las remuneraciones afectas a las Aportaciones a ESSALUD.

### **2.3. Deducción no acreditada por concepto de contingencias por vacaciones, por S/ 213 610,00**

Que la recurrente señala que las provisiones observadas fueron adicionadas en su totalidad en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio respectivo y que la acotación está asociada a un procedimiento contable para ajustar una cuenta del pasivo, lo que de ninguna forma puede vincularse a una operación gravada con el Impuesto a la Renta; que el ingreso por tal concepto tuvo únicamente efectos contables, debiendo deducirse para efectos del impuesto; que la teoría del incremento patrimonial solo ha sido acogida por nuestra legislación para efecto de las rentas imputadas o de goce, no siendo aplicable a la variación patrimonial resultante del extorno invocando lo señalado en las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas en el año 2005 y la Resolución N° 3205-4-2005; que la Administración no tomó en consideración la totalidad de la documentación presentada que incluía: 1) Anexo B.3.2.1, 2) Cuadro denominado "Resumen de Vacaciones", 3) Papeles de trabajo correspondientes a los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, 4) PDT de la Renta Anual del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, y 5) Balance de Comprobación de los mencionados ejercicios; que no existe norma legal ni contable que obligue a que se realice una asociación por asiento contable y que existen otros documentos que permiten acreditar la asociación del extorno a las provisiones adicionadas; y que el tratamiento contable que aplica para el caso de vacaciones consiste en: a) Registrar la provisión en la subcuenta 2141 (Pasivo), b) Adicionar los importes para efecto del Impuesto a la Renta, c) Realizar una evaluación del concepto a pagar, efectuándose en algunos casos ajustes a los montos provisionados, los que se registran como ingresos (recuperación de provisiones), d) Proceder a la reversión del exceso de la provisión y e) Deducir las vacaciones efectivamente pagadas y las indemnizaciones devengadas.

Que agrega que la Administración no ha acreditado que los extornos correspondan a ingresos afectos al Impuesto a la Renta y que su actuación resulta arbitraria, toda vez que a ella le corresponde la carga de la prueba; que no se valoró integralmente la documentación aportada ni se verificaron las adiciones por vacaciones en todas las fiscalizaciones realizadas; y que el accionar de la Administración vulnera el debido procedimiento, pues sus decisiones no tomaron en cuenta los hechos y pruebas ofrecidas durante el procedimiento, descartando la validez de sus medios probatorios sin motivar su decisión.

Que por su parte, la Administración señala que de la documentación proporcionada por la recurrente, tales como el Anexo B.3.2.1, cuadro de resumen de vacaciones, entre otros, no resulta posible relacionar los asientos de extorno con las adiciones realizadas en ejercicios anteriores, por lo que mantuvo dicho reparo en instancia de reclamación.

Que según se observa del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folios 3693 a 3696 del Expediente N° , la Administración reparó la deducción por concepto de contingencias por vacaciones (recuperación 2012) por el importe de S/ 213 610,00 al considerar que no se había acreditado que los importes habían sido adicionados en los ejercicios anteriores y su vinculación con las provisiones extornadas, sustentándose en lo señalado en el Anexo N° 01 al Requerimiento N° y citando como base legal el primer párrafo e inciso v) del artículo 37 y el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 2098 a 2100 del Expediente N° 2975-2017), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera la documentación que sustente las deducciones consideradas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, entre otras, de la deducción denominada "Contingencia por vacaciones (Recuperación) 2012", ascendente a S/ 213 610,00.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que por su parte, la recurrente presentó en respuesta a dicho requerimiento, el escrito de 15 de octubre de 2014 (folios 1926 y 1927 del Expediente N° \_\_\_\_\_) en el que señaló que dicha deducción correspondía a un ajuste en la provisión de vacaciones, lo que había sido reparado en el ejercicio en que se realizó tal provisión.

Que del literal c) del Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 1988 a 1992 del Expediente N° \_\_\_\_\_), se aprecia que la Administración observó dicha deducción, al verificar del cuadro en excel proporcionado por la recurrente, que la deducción correspondía a tres extornos realizados en la Subcuenta "Recuper. Valuación y Deterioro de Activos y Prov.", por los importes de S/ 16 360,14, S/ 32 874,18 y S/ 164 375,83, respecto de los cuales, la recurrente no había acreditado la correlación con las adiciones efectuadas en ejercicios anteriores.

Que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta antes citada, para establecer la renta neta de tercera categoría se debía deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha norma.

Que al respecto, este Tribunal ha precisado en las Resoluciones N° 07454-2-2004, 01164-2-2004 y 17792-8-2012, que para deducir el ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, resulta necesario que se identifiquen los conceptos que conforman las provisiones materia de reversión, a fin de verificarse que ellos mismos fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, esto es, que se encuentre debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que conforme con lo señalado, a fin de deducir el ingreso contabilizado por el extorno de las provisiones de remuneraciones vacacionales que fueron reparadas y adicionadas en la declaración jurada del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, además del registro contable de dicho extorno, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre los conceptos que conforman las provisiones de gastos materia de reversión, y los que fueron incluidos en las adiciones de ejercicios anteriores, para lo cual se deberá identificar y verificar que se tratan de los mismos conceptos.

Que de los papeles de trabajo de las deducciones del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 - Anexo N° B.3.2.1 (folio 2952 del Expediente N° \_\_\_\_\_), se aprecia que la deducción observada por la Administración, denominada "Contingencia por Vacaciones (Recuperación) Ejercicio 2012", por el importe de S/ 213 610,15, corresponde a los efectos de los extornos realizados en la Subcuenta \_\_\_\_\_ a través de los Asientos Contables N° \_\_\_\_\_ con fechas 30 de marzo, 30 de setiembre y 31 de octubre de 2012, por los importes de S/ 16 360,14, S/ 32 874,18 y S/ 164 375,83, respectivamente.

Que en el cuadro resumen de vacaciones proporcionado por la recurrente (folio 1469 del Expediente N° \_\_\_\_\_), se indica que el importe de la deducción corresponde a provisiones por indemnización vacacional de los ejercicios 2008 (S/ 84 138,00), 2009 (S/ 51 697,00), 2010 (S/ 74 165,00) y 2011 (S/ 3 610,00).

Que de los cuadros denominados "Indemnización vacacional de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011", se observa que las provisiones por dicho concepto contenían provisiones vinculadas a diversos trabajadores indicándose el nombre del trabajador y la provisión original de cada trabajador, así como el importe extornado que correspondía a cada uno de estos en cada año, siendo que los importes adicionados y deducidos fueron los siguientes:



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Indemnización Vacacional Correo

| Año          | Vacaciones     | Extorno 2012 / Recuperación de Provisión |
|--------------|----------------|--|
| 2008         | 367,503        | -84,138                                  |
| 2009         | 251,340        | -51,697                                  |
| 2010         | 304,388        | -74,165                                  |
| 2011         | 33,283         | -3,610                                   |
| <b>Total</b> | <b>956,514</b> | <b>-213,610</b>                          |

Que de las declaraciones juradas correspondientes a los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, papeles de trabajo, detalle de adiciones y balances de comprobación de dichos años (folios 1385 a 1442 del Expediente N° se aprecia que las adiciones por concepto de vacaciones en tales ejercicios, ascendieron a los importes de S/ 1 617 995,00, S/ 4 353 300,00, S/ 2 885 274,78 y S/ 3 016 127,78, respectivamente, esto es, importes distintos a los consignados por la recurrente en los cuadros denominados "Indemnización Vacacional" y que cruzan con los importes extornados y deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.

Que de lo antes expuesto, se verifica que la recurrente extornó en el ejercicio 2012, gastos por concepto de vacaciones vinculados a adiciones por el mismo concepto realizadas en ejercicios anteriores, no obstante, de la documentación proporcionada no resulta posible verificar la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores, además la recurrente no ha proporcionado los asientos contables con las provisiones originales y detalle en forma disgregada a fin de verificar que correspondan a los mismos trabajadores e importes mencionados en los cuadros de indemnización vacacional.

Que en tal sentido, no se ha acreditado en autos el derecho de la recurrente a deducir los extornos de vacaciones ascendentes a S/ 213 610,00, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que las provisiones por dicho concepto fueron adicionadas en su totalidad en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio de su provisión, cabe mencionar que si bien es cierto ha acreditado que en los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, adicionó la totalidad de la provisión registrada por concepto de vacaciones e indemnizaciones vacacionales, dicha situación no resulta suficiente para acreditar que la deducción realizada en el 2012, correspondía a parte de las adiciones efectuadas en tales años.

Que en cuanto a que la acotación está asociada a un procedimiento contable para ajustar una cuenta del pasivo, que de ninguna forma puede vincularse a una operación gravada con el Impuesto a la Renta; que el ingreso por tal concepto tuvo únicamente efectos contables, debiendo deducirse para efectos del impuesto; y que la teoría del incremento patrimonial solo ha sido acogida por nuestra legislación para efecto de las rentas imputadas o de goce, no siendo aplicable a la variación patrimonial resultante conforme lo señalado en las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario realizadas en el año 2005 y la Resolución N° 3205-4-2005; cabe mencionarse que un extorno de gastos tiene el efecto de anular una operación anterior, por lo que no correspondería incluir una deducción por dicho concepto, esto es, se trata de una operación neutra, salvo que se acredite que la provisión se realizó en ejercicios anteriores y que en dicha oportunidad se adicionó para efecto del Impuesto a la Renta, no tratándose de una imputación ficta o una calificación de dicha operación como de ingresos, sino únicamente una corrección del efecto de la operación contable en la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que no resulta pertinente lo alegado en este extremo.

Que con relación a lo señalado en el sentido que el tratamiento contable que aplica para el caso de vacaciones consiste en: a) Registrar la provisión en la subcuenta 2141 (Pasivo), b) Adicionar los importes para efecto del Impuesto a la Renta, c) Realizar una evaluación del concepto a pagar, efectuándose en algunos casos ajustes a los montos provisionados, los que se registran como ingresos (recuperación de



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

provisiones), d) Proceder a la reversión del exceso de la provisión y e) Deducir las vacaciones efectivamente pagadas y las indemnizaciones devengadas; resulta pertinente mencionar que dicha situación no lo exime de su obligación de acreditar la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores.

Que carece de sustento lo argumentado en el sentido que la Administración no tomó en consideración la totalidad de la documentación presentada que incluía: 1) Anexo B.3.2.1, 2) Cuadro denominado "Resumen de Vacaciones", 3) Papeles de trabajo correspondientes a los ejercicios 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, 4) PDT de la Renta Anual del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011, y 5) Balance de Comprobación de los mencionados ejercicios; que no se valoró integralmente la documentación aportada y se vulneró el debido procedimiento, ya que sus decisiones no tomaron en cuenta los hechos y pruebas ofrecidas durante el procedimiento, descartándose la validez de sus medios probatorios sin motivar su decisión; toda vez que de la revisión de la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, se aprecia que la Administración tomó en consideración el íntegro de la documentación proporcionada por la recurrente, habiéndola analizado y valorado en forma integral, motivando adecuadamente las razones por las cuales mantuvo el reparo en instancia de reclamación, no verificando de autos vulneración alguna al debido procedimiento.

Que respecto a que no existe norma legal ni contable que obligue a que se realice una asociación por asiento contable y que existen otros documentos que permiten acreditar la asociación del extorno a las provisiones adicionadas; cabe anotar que si bien no resulta indispensable que la provisión y extorno hayan sido realizados por un mismo importe, conforme a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37 e inciso f) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>9</sup>, así como lo señalado por este Tribunal en diversas Resoluciones, tales como las N° 07454-2-2004, 01164-2-2004 y 17792-8-2012, para la deducción del ingreso generado por la reversión o extorno de las provisiones de gastos que fueron reparadas y adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores, debe encontrarse debidamente acreditada la correlación entre las provisiones extornadas y las adiciones de ejercicios anteriores, por lo que no resulta atendible lo señalado en sentido contrario, siendo que en el caso de autos, la recurrente no ha cumplido con proporcionar documentación que acredite la asociación del extorno a las provisiones adicionadas.

Que finalmente, con relación a que la Administración no acreditó que los extornos corresponden a ingresos afectos al Impuesto a la Renta; que su actuación resulta arbitraria toda vez que a ella le corresponde la carga de la prueba; y que no se cumplió con verificar las adiciones por vacaciones en todas las fiscalizaciones realizadas; es debido precisar que la carga de la prueba respecto a la deducibilidad de los extornos le corresponde a la recurrente, no resultando amparable dicho alegato.

### 3. RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N° \_\_\_\_\_

Que la recurrente indica que el reparo por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 se sustenta en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, valor que se encuentra impugnado y que la interposición de un recurso impugnativo, así como el inicio de un procedimiento contencioso administrativo que cuestiona la validez de un determinado acto administrativo, tienen como consecuencia que este no pueda surtir efectos definitivos, generando un margen de incertidumbre, por lo que la deuda se encuentra supeditada a lo que se resuelva en el caso de la impugnación planteada por el ejercicio 2011.

Que por su parte, la Administración señala que si bien los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012 se sustentan en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, dicho acto tiene validez jurídica y su impugnación no enerva su eficacia debido al carácter ejecutorio de los actos

<sup>9</sup> Según el inciso f) del artículo 44 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admita dicha ley.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

administrativos, citando el criterio contenido en las Resoluciones N° 2255-4-2012, 1246-3-2011, 2712-3-2011 y 11449-1-2012.

Que de los Anexos N° 1 y 3 a las Resoluciones de Determinación N° 0069947 (folios 3674 a 3678, 3680 y 3683 a 3692 del Expediente N° \_\_\_\_\_, se aprecia que la Administración modificó el coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta mensuales de marzo a diciembre de 2012, sustentándose en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_

Que al respecto, el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación por el Decreto Legislativo N° 1120, establecía que los contribuyentes que obtuvieran rentas de tercera categoría abonarían con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les correspondiera -por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarían: a) Sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que los pagos a cuenta por los períodos enero y febrero se fijarían utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior y, en este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) del mismo artículo, y b) Aquellos que iniciaran sus actividades en el ejercicio efectuarían sus pagos a cuenta fijando la cuota en el dos por ciento (2%) de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes, también debían acogerse a este sistema quienes no hubieran obtenido renta imponible en el ejercicio anterior.

Que de otro lado, el artículo 85 de la referida ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 1120<sup>11</sup>, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, siendo que en el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior, asimismo, de no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mencionadas que se determinan de acuerdo con lo establecido en el inciso siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que agregaba que para efecto de lo dispuesto en este artículo, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de esta ley.

Que el inciso b) de la Primera Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1120, indica que dicho decreto entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2013, con excepción del artículo 85 de la ley, modificado por el referido decreto, y la Tercera Disposición Complementaria Final, los cuales serán de aplicación para determinar los pagos a cuenta correspondientes al mes de agosto de 2012.

<sup>10</sup> Nótese que se también se confirmó el tratamiento de diferencia de cambio aplicado por la recurrente en la determinación del coeficiente sustentándose en la Resolución N° 11116-4-2005, aspecto que no ha sido cuestionado por la recurrente y no es materia de análisis.

<sup>11</sup> Publicado el 18 de julio de 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que el inciso b) del artículo 54 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85 de la ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

Que en cuanto a la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2012, se aprecia del Punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1983 y 1984 del Expediente N° que la Administración consideró como impuesto, el obtenido como resultado de la fiscalización practicada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, que se encuentra contenido en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, corresponde indicar que a través de la presente resolución, este Tribunal ha revocado en parte la Resolución de Intendencia N° , en cuanto a la Resolución de Determinación N° lo que consecuentemente conllevará a que la Administración reliquide dicho valor, en tal sentido, dado que dicha reliquidación tiene incidencia en el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2012, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140012911 en este extremo, a fin que se efectúe el recálculo de dichos pagos a cuenta.

#### 4. RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que la recurrente sostiene que la reliquidación del coeficiente se produjo con posterioridad a su vencimiento, por lo que de acuerdo con el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° la determinación de los pagos a cuenta se realizó conforme a los elementos de cálculo existentes a la fecha de vencimiento, no generándose infracción alguna; que invoca lo dispuesto en el artículo 171 y el numeral 4 del artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como lo indicado en el Expediente N° 1873-2009-PA/TC; que agrega que el principio de tipicidad exige una estricta adecuación entre la conducta prohibida en la norma y el hecho cometido por acción u omisión del administrado, invocando lo señalado por Morón Urbina en relación al principio de tipicidad; que aún en el supuesto que se hubiera incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, no existe tributo omitido en los términos de la Tabla I, toda vez que se trata de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, no habiéndose omitido declarar tributos, por lo que no podría realizarse una interpretación extensiva de dicha norma, lo que vulnera los principios de tipicidad y legalidad.

Que por su parte, la Administración sostiene que al haberse mantenido los reparos determinados al concluirse el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, se ha configurado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde mantener las multas impugnadas.

Que de autos se advierte que las Resoluciones de Multa N° (folios 3726 a 3745 del Expediente N° , han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012.

Que asimismo, de la Resolución de Multa N° (folios 3724 y 3725 del Expediente N° se aprecia que dicho valor ha sido girado por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculado con la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señalaba que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ han sido giradas sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012, contenidas en las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ respecto de los cuales se ha revocado la resolución apelada en el extremo de la modificación del coeficiente, debiendo tomar en cuenta la Administración la reliquidación que se efectúe por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, conforme a lo dispuesto en la presente resolución; procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa y disponer que la Administración las reliquide, y en consecuencia, procede revocar la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ en este extremo.

Que de otro lado, dado que la Resolución de Multa N° \_\_\_\_\_ ha sido girada sobre la base de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 contenida en la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_, respecto de la cual ha sido levantado el reparo por gastos para constitución de nueva empresa, procede emitir similar pronunciamiento respecto a la anotada resolución de multa y disponer que la Administración proceda a su reliquidación, y en consecuencia, se revoca la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, en tal extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que invoca la Sentencia de Casación N° \_\_\_\_\_ emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema, corresponde señalar que mediante Resolución N° 05359-3-2017, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 8 de julio de 2017, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: *"Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración"*, por lo que procede desestimar los argumentos de la recurrente en este extremo.

Que cabe señalar que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que no existe tributo omitido en los términos de la Tabla I, toda vez que se trata de los pagos a cuenta y no del Impuesto a la Renta anual, y que una interpretación en sentido contrario calificaría como extensiva y vulnera los principios de tipicidad y legalidad; cabe mencionar que el inciso a) del numeral 21 de la Tabla I del Código Tributario, aplicable al caso de autos, establecía expresamente para el ejercicio acotado, que se entendía por tributo resultante en el caso de pagos a cuenta, al resultado de aplicar el coeficiente o porcentaje según corresponda a la base imponible; no apreciándose una interpretación extensiva de la norma o la vulneración de los principios indicados por la recurrente, por lo que lo alegado en dicho sentido carece de sustento.



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

## EXPEDIENTE N° 851-2018

Que la recurrente sostiene que los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, fueron determinados de conformidad con las disposiciones legales vigentes al momento de su cálculo y pago, por lo que no procede la aplicación de intereses moratorios ni sanciones en aplicación del criterio contenido en la Sentencia de Casación N° [redacted] que conforme a los considerandos de dicha sentencia, únicamente procede el cobro de intereses moratorios en los pagos a cuenta cuando estos no se realizaron oportunamente, situación que no ha ocurrido en el presente caso; que las determinaciones efectuadas a consecuencia de las fiscalizaciones practicadas a los ejercicios 2011 y 2012, no incidieron en la determinación del coeficiente; y que los precedentes establecidos por la referida sentencia de casación son de obligatorio cumplimiento, inclusive para la Administración Tributaria, invocando lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley N° 27584 y lo señalado por Mac Rae en la revista del Circulo de Derecho Administrativo N° 11.

Que agrega que la jurisprudencia constituye fuente para solución de controversias en procedimientos administrativos en aplicación de lo establecido por el artículo V del Título Preliminar de la Ley de Procedimiento Administrativo General, la Norma III Título Preliminar del Código Tributario y los principios y derechos constitucionales; que resulta absurdo desconocer el carácter vinculante de los precedentes, por cuanto ello le obligaría a recurrir hasta la sede judicial para aplicar un criterio que debió tomarse en cuenta desde el inicio del procedimiento contencioso tributario invocando lo dispuesto por el artículo 1 de la Ley N° 27584; que el cuestionamiento a los valores se sustentan en lo desarrollado en el considerando 4.3 de la citada Sentencia de Casación; que la apelada es improcedente toda vez que rectifica la determinación de pagos a cuenta sobre la base de reparos que se encuentran impugnados, lo que contraviene el principio de no ejecutoriedad de los actos jurídicos impugnados, y que en tal sentido, la Administración ha dotado de eficacia y ejecutoriedad determinaciones impugnadas lo que contraviene lo establecido en los artículos 115 y 119 del Código Tributario.

Que asimismo, señala que conforme a reiterada jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha señalado que cuando una determinación se encuentra vinculada a cierto acto administrativo, y siempre que dicho acto haya sido previamente impugnado, la Administración Tributaria debe encontrarse a resultados de lo que se resuelva en el expediente del acto administrativo de origen, invocando las Resoluciones N° 5808-3-2002, 6970-4-2012, 16588-4-2011, 12611-8-2011, 16588-4-2011, 1851-8-2011 y 4168-8-2014.

Que en relación a las multas, indica que dado el carácter accesorio de las mismas, se deben tomar en cuenta los argumentos formulados para los pagos a cuenta y se dejen sin efecto las multas; que dada la gravedad de la multa, no debe basarse únicamente en la objetividad de los hechos ocurridos, sino la intencionalidad o dolo, lo que no se ha producido; que el tipo consiste en cambiar dolosamente las cifras contenidas en la declaración, lo que ha sido recogido por la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97; que la multa se ha impuesto sin seguir el procedimiento sancionador que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que implica una garantía mínima al debido proceso; y que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional y que por ello debe declararse la nulidad de la actuación de la Administración Tributaria.

Que mediante escrito ampliatorio presentado el 11 de enero de 2019 (folios 3002 a 3005 del Expediente N° [redacted] la recurrente reiteró lo argumentado en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que los reparos al coeficiente aplicado a los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, se sustentan en las determinaciones efectuadas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012 contenidas en las Resoluciones de Determinación N° [redacted]

[redacted] siendo que de conformidad con los artículos 9 y 12 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, dichos valores se consideran válidos en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda; que los actos administrativos son eficaces a partir de su notificación y que de conformidad con el artículo 216 de la ley antes referida, la interposición de un recurso no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que una disposición legal



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

establezca lo contrario; por tanto, al no haberse declarado la nulidad de los valores por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012, resultaba ajustado a ley que se modificaran los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013.

Que en cuanto a las resoluciones de multa, agrega que éstas se sustentan en las determinaciones realizadas a los pagos a cuenta de los meses de enero a diciembre de 2013, por lo que correspondía emitir pronunciamiento en similar sentido a lo resuelto para los pagos a cuenta, confirmando las referidas sanciones.

Que con escrito de alegatos presentado el 14 de enero de 2019 (folio 3006 del Expediente N° ) la Administración solicita se le aplique el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° 05359-3-2017.

## 5. RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que de los Anexos N° 1 a 3 a las Resoluciones de Determinación N° (folios 2805 a 2833 del Expediente N° 851-2018), se aprecia que la Administración modificó los coeficientes aplicables para determinar los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2013, al considerar las determinaciones efectuadas mediante las Resoluciones de Determinación N° , emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012 y confirmadas mediante las Resoluciones de Intendencia N° , respectivamente.

### Pagos a cuenta de enero y febrero de 2013

Que al respecto, estando a que la modificación del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2013, ha sido sustentada bajo los mismos fundamentos expuestos en el Punto 3 de la presente resolución, de igual forma, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° en este extremo, a fin que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° según corresponda.

### Pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013

Que de las declaraciones juradas de los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre de 2013 (folio 2695 del Expediente N° 851-2018), presentadas por la recurrente mediante los Formularios PDT Formularios (marzo), (abril), (mayo), (junio), (julio), (agosto), (setiembre), (octubre), (noviembre) y (diciembre), se aprecia que consideró como coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta de dichos meses, la cifra de 0,1427.

Que de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, presentada mediante el Formulario PDT 682 N° (folios 1959 y 1960 del Expediente N° 851-2018), se aprecia que la recurrente determinó el coeficiente de 0,1427, producto de utilizar como numerador el Impuesto a la Renta consignado en dicha declaración, y como denominador los ingresos declarados.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 2318 del Expediente N° ), se aprecia que la Administración modificó el coeficiente utilizado por la recurrente, al sostener que el importe que debía considerarse como Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, era el determinado mediante la Resolución de Determinación N° , por S/ 32 337 761,00.

Que de lo anteriormente señalado se tiene que la modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre 2013, se sustenta en los resultados de la fiscalización realizada al ejercicio 2012, contenida en la Resolución de Determinación N°

Que al respecto, corresponde indicar que a través de la presente resolución, este Tribunal ha dispuesto revocar en parte la Resolución de Intendencia N° , referida a la Resolución de



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Determinación N° lo que consecuentemente conllevará a que la Administración reliquide dicho valor, en tal sentido, dado que dicha reliquidación tiene incidencia en el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2013, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140013816, en este extremo, a fin que se efectúe el recálculo de dichos pagos a cuenta.

Que en relación a los argumentos esbozados por la recurrente, nos remitimos a lo indicado en el punto 4 de la presente resolución.

## 6. RESOLUCIONES DE MULTA N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 2783 a 2804 del Expediente N° 851-2018), han sido giradas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculadas con la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013.

Que toda vez que las Resoluciones de Multa N° han sido giradas sobre la base de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a junio y agosto a diciembre de 2013, respecto de los cuales se ha revocado la resolución apelada en el extremo referido a la modificación de los coeficientes aplicables, debiendo tomar en cuenta la Administración la reliquidación que se efectúe por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 y 2012, conforme a lo dispuesto en la presente resolución; procede emitir similar pronunciamiento respecto a las anotadas resoluciones de multa, disponer que la Administración las reliquide, y en consecuencia, se revoca la Resolución de Intendencia N° en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente, en el sentido que dada la gravedad de la multa, no debe basarse únicamente en la objetividad de los hechos ocurridos, sino la intencionalidad o dolo, lo que no se ha producido y que el tipo consiste en cambiar dolosamente las cifras contenidas en la declaración, lo que ha sido recogido por la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia recaída en el Expediente N° 115-97; cabe mencionarse que el artículo 165 del Código Tributario, establece que la infracción tributaria se determina en forma objetiva, por lo que no resulta atendible lo argumentado en sentido contrario.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la multa se ha impuesto sin seguir el procedimiento sancionador que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, y que implica una garantía mínima al debido proceso; cabe señalar que de la revisión de los valores, se aprecia que estos contienen los requisitos exigidos por el artículo 77 del Código Tributario y han cumplido con el procedimiento que establece para estos efectos dicho texto normativo, no verificándose vulneración alguna al debido procedimiento, siendo que según lo previsto por la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311, la potestad sancionadora en materia tributaria se rige por el Código Tributario y únicamente en forma supletoria por la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que en relación a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Quinta Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 1311 carece de validez constitucional y que por ello debe declararse la nulidad de la actuación de la Administración Tributaria; resulta pertinente anotar que mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014, este Tribunal ha establecido que en aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, los tribunales administrativos no pueden ejercer control difuso y, por tanto, no procede analizar la constitucionalidad del Decreto Legislativo antes mencionado.

Que los informes orales solicitados se llevaron a cabo el 9 de enero de 2019, según se aprecia de las Constancias de Informe Oral N° (folio 2858 del Expediente N° , folio 3938 del Expediente N° y folio 2994 del Expediente N°



# Tribunal Fiscal

N° 04509-3-2021

Con los vocales Toledo Sagástegui, Huerta Llanos y Ramírez Mío, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Toledo Sagástegui.

## RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 7381-2016, 2975-2017 y 851-2018.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 8 de abril de 2016, en el extremo del reparo por Gasto contabilizado en la subcuenta "Otras Remuneraciones - Incentivo para Constitución de Nueva Empresa" de los trabajadores

\_\_\_\_\_ reparo por Omisión en adición y exceso de deducción de gasto por amortización de intangibles efectuada vía DDJJ Anual del Impuesto a la Renta en relación a los Intangibles adquiridos de los años 2005 a 2008, reparo por Rentabilidad del Encaje Legal - No acredita la inafectación de los ingresos en relación a los bonos emitidos por \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, Banco \_\_\_\_\_, relacionados con los Códigos SBS N° \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, dentro del extremo impugnado.

3. **DAR TRÁMITE** de solicitud de devolución al extremo de la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_, en la que se formula dicha pretensión, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado por la presente resolución
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 24 de noviembre de 2016, en el extremo referido al reparo por gastos por incentivo para constitución de nueva empresa y por la modificación del coeficiente aplicado para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2012, y su incidencia en la multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme lo expuesto en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
5. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 20 de noviembre de 2017, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

**TOLEDO SAGÁSTEGUI**  
**VOCAL**

**HUERTA LLANOS**  
**VOCAL**

**RAMÍREZ MÍO**  
**VOCAL**

**Farfán Castillo**  
**Secretaria Relatora**  
TS/FC/DT/ZL/ra

**NOTA: Documento firmado digitalmente**