



Firmado Digitalmente por
REGALADO CASTILLO Juan
Fernando FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023
18:40:31 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

EXPEDIENTE N° : 12742-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de diciembre de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 18 de setiembre de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante la Carta N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____ (folios 2841 a 2843 y 2855), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como resultado del cual inicialmente giró, entre otras¹, la Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 4539 a 4766), la cual fue impugnada por la recurrente (folios 4499 a 4530).

Que luego, a través de la Resolución de Intendencia N° _____ de 28 de setiembre de 2018, modificada por la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 7449 y 7456 a 7469), la Administración emitió pronunciamiento sobre el recurso de reclamación aludido y declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° _____, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al establecer que incurrió en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, al no haberle comunicado al recurrente un nuevo reparo por deducción en exceso por concepto de la Cuenta 671191 - Provisión Participación Trabajadores vía DDJJ rectificatoria, impidiéndole de esa manera ejercer su derecho de defensa.

Que considerando la nulidad antes declarada y a fin de proseguir con el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la Administración notificó al recurrente la Carta de Presentación N° _____ SUNAT y los Requerimientos N° _____, y _____, emitiendo como resultado los siguientes valores:

- ❖ Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 7948 a 8041), la Administración formuló los siguientes reparos: *i*) diferencia por gastos financieros entre lo determinado por la Administración y lo determinado por el contribuyente – inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por S/ 5 381 331,00; *ii*) deducción por pagos de la factura de Aplica efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta sin sustento, por S/ 585 172,00; *iii*) gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Incentivo Anual a 12 sueldos no sustentados, por S/ 6 830 038,00; *iv*) deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta bajo en el concepto de Pagos seg. RRHH no

¹ Como resultado de la referida fiscalización, la Administración también emitió resoluciones de determinación por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2010 (folios 2860, 2861, 2870, 2875 a 2888 y 3117), que no fueron impugnadas por la recurrente.



Firmado Digitalmente por
GUARNIZ CABELL Caridad
Del Rocio FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/12/2023 18:36:11
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
HUERTA LLANOS Marco Titov
FAU 20131370645 soft
Fecha: 28/12/2023 18:38:15
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
FARFAN CASTILLO Karina
Donatila FAU 20131370645
soft
Fecha: 28/12/2023 18:39:08
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

- ❖ sustentados, por S/ 14 083 547,00, v) gastos contabilizados en la Cuenta - Otras Gratificaciones Extraordinarias no sustentadas, por S/ 1 029 087,00; vi) provisión deducida tributariamente en el ejercicio 2010 para determinar la renta neta imponible, por S/ 500 000,00; vii) provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 no sustentadas con comprobantes de pago, por S/ 3 759 661,00; viii) castigos de créditos no sustentados con constancias emitidas por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones (SBS) que certifiquen la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias, por S/ 761 918,00; ix) diferencia de cambio por operaciones no gravadas, por S/ 11 713 078,00; y x) deducción realizada en la declaración rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta presentada el 10 de diciembre de 2018 sin sustento, por S/ 3 900 447,00.
- ❖ Resoluciones de Determinación N° a , por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010 (folios 7727 a 7736).

Que de la revisión de la apelada se aprecia que en la instancia de reclamación la Administración levantó el reparo por provisión deducida tributariamente en el ejercicio 2010 para determinar la renta neta imponible, por S/ 500 000,00 y mantuvo su determinación en lo demás que contenía, por lo que reliquidó la Resolución de Determinación N° y confirmó las Resoluciones de Determinación N° a , giradas por Tasa Adicional del 4.1% del Impuesto a la Renta (folios 8196, 8198 y 8199).

Que asimismo, encontrándose en trámite la apelación contra la aludida resolución de intendencia, mediante escrito presentado el 10 de febrero de 2022 (folios 8611 y 8612), con firma legalizada ante Notario Público, el recurrente se desistió de dicho recurso, en el extremo referido al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por diferencia de cambio por operaciones no gravadas, por S/ 11 713 078,00.

Que en aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que dispone que el deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento, y que el escrito de desistimiento deberá presentarse con firma legalizada del contribuyente o representante legal, siendo que la legalización podrá efectuarse ante notario o fedatario de la Administración Tributaria, procede aceptar el desistimiento parcial antes mencionado.

Que estando al sentido del fallo en este extremo, carece de relevancia pronunciarse sobre los argumentos del recurrente dirigidos a cuestionar el citado reparo.

Que en ese sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los reparos y la tasa adicional aplicada, mantenidos en instancia de reclamación e impugnados por el recurrente, se encuentran arreglados a ley; sin embargo, previamente corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades alegadas y la prescripción invocada.

1. Nulidades²

- **Ausencia de motivación**

Que el recurrente sostiene que el derecho a la debida motivación es una garantía para el administrado frente a la arbitrariedad del resolutor, debido a ello, el contenido constitucionalmente garantizado de este derecho queda delimitado, no solo por la falta de motivación, sino también por una motivación aparente, falta de motivación interna del razonamiento, deficiencias en la motivación externa, motivaciones calificadas, una motivación insuficiente o una motivación sustancialmente incongruente, por lo que

² La recurrente también ha invocado la nulidad señalando otras irregularidades del procedimiento administrativo que afectan en concreto al reparo por deducción por gratificación extraordinaria por aniversario efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta bajo el concepto de "Pago seg. RRHH", formulado por la Administración, por lo que dichas observaciones serán analizadas en el respectivo reparo.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

considera que si la Administración no cumple con motivar debidamente sus actos administrativos estaría incurriendo en los supuestos de vulneración a la debida motivación antes descritos y por consiguiente en un vicio de nulidad previsto en el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Que específicamente en cuanto al reparo por diferencias en los gastos financieros, de acuerdo con lo previsto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el recurrente indicó que la Administración incurrió en un vicio de nulidad al no realizar una correcta definición de los términos "redituar" y "tasa cupón", pues en dichos conceptos se sustenta tal reparo.

Que sobre el particular, de la resolución apelada (folio 8214), se advierte que sí hay una definición de los términos "tasa cupón" y del término "reditúa", al señalarse: "en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas, en el caso de bonos, cuando se menciona el término cupón se está refiriendo al interés que paga el bono, es decir, la utilidad o beneficio que rinde (reditúa) periódicamente dicho bono", desprendiéndose de ello que la "tasa cupón" es la tasa de interés que se aplica para determinar los intereses que se paga por un bono y el término "reditúa" es la utilidad o beneficio que rinde un bono, por lo tanto, contrariamente a lo señalado por el recurrente, no se evidencia una deficiencia de motivación en el sentido planteado, siendo distinto que el recurrente discrepe o no comparta el análisis y criterio considerados por la Administración para sustentar el reparo en este extremo, por lo que no resulta atendible la nulidad alegada por el recurrente en ese sentido.

- **Omisión de pronunciamiento**

Que respecto al reparo por deducción de pagos de la factura de Aplica sin sustento, vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, el recurrente alega que la Administración en la resolución apelada no ha emitido pronunciamiento con relación a su argumento referido a que el gasto que le correspondía asumir se encontraba expresamente detallado en el contrato suscrito y en sus anexos, lo cual constituye una afectación a la debida motivación.

Que sobre el particular, se verifica que en el escrito de reclamación presentado por el recurrente el 5 de febrero de 2019 (folios 7927 a 7930), este señala que de los contratos presentados se desprenden los precios de los softwares y que es el proveedor _____, empresa vinculada al _____, quien atribuye los gastos, a fin de que cada quien asuma y pague su parte, tal como se advierte del contrato marco y de los comprobantes de pago; sin embargo, la Administración en la resolución apelada (folios 8213, 8214/reverso y 8218), señaló que el recurrente en la etapa de fiscalización y en la etapa de reclamación no ha indicado qué parte del costo de dichos intangibles le correspondía asumir, omitiendo de esa manera pronunciarse sobre lo alegado por el recurrente.

Que de conformidad con el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1263³, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto por el último párrafo del artículo 150.

Que el último párrafo del artículo 150 del mismo código, modificado por el aludido Decreto Legislativo N° 1263, prescribe que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados. Cuando no sea posible pronunciarse sobre el fondo del asunto, se dispondrá la reposición del procedimiento al momento en que se produjo el vicio de nulidad.

Que por su parte, el numeral 2 del artículo 109 del mencionado código, señala que son nulos los actos dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, agregando el último párrafo de dicho artículo incorporado por el mencionado Decreto Legislativo N° 1263 que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos de manera total o parcial y que la nulidad parcial

³ Publicado el 10 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes a la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante el acto pueda ser idóneo salvo disposición legal en contrario.

Que en el presente caso, mediante la resolución apelada la Administración omitió pronunciarse respecto del argumento referido a que el gasto que le correspondía asumir se encontraba expresamente detallado en el contrato suscrito y en sus anexos, expuesto por el recurrente en su recurso de reclamación, por lo que al haberse infringido el procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar su nulidad en dicho extremo, y de acuerdo con el artículo 150 del referido código, corresponde pronunciarse sobre el fondo del asunto al contar este Tribunal con los elementos suficientes para ello, tema que será tratado al desarrollar el referido reparo.

- **Motivación contradictoria**

Que sobre el reparo por gastos contabilizados en la Cuenta - Otras Gratificaciones Extraordinarias no sustentadas, el recurrente señala que la Administración en la resolución apelada al sustentar el reparo se contradice, toda vez que si bien considera que no ha cumplido con el criterio de generalidad al no haber otorgado la bonificación a , posteriormente señala que resultaba lógico que la citada trabajadora no haya recibido dicho beneficio, al no encontrarse catalogada como directivo en la fecha en que se otorgó, por lo que considera que incurre en una contradicción que vicia el acto administrativo y, por lo tanto, acarrea su nulidad. Cita las Sentencias recaídas en los Expedientes N° y del Tribunal Constitucional y las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 7512-1-2015 y 8727-5-2017.

Que de la revisión de la resolución apelada (folios 8206 a 8208/reverso) se tiene que la Administración dejó constancia que el área acotadora estableció que el recurrente no acreditó que el beneficio por concepto compensatorio de vehículo al no ser otorgado a todos los miembros del Comité de Dirección como (Gerente Área de Finanzas), (Gerente Área de Riesgos), (Gerente Área de Recursos Humanos) y (Auditor General) haya cumplido con el criterio de generalidad, siendo que de la documentación que presentó el recurrente determinó que del grupo materia de observación al no encontrarse como parte del staff de dirección a la fecha en que se otorgó el citado beneficio no correspondía que le sea entregado.

Que sin perjuicio del análisis de fondo que se realizará posteriormente, como se aprecia de lo expuesto, al efectuar el análisis del reparo en la resolución apelada, la Administración partió de la observación efectuada por el área acotadora para luego al revisar la documentación proporcionada por el recurrente y determinar que no correspondía que se otorgue dicho beneficio a , manteniendo la observación por los demás trabajadores; lo que no implica una contradicción, sino más bien que se levanta la observación por la trabajadora Karina Bruce.

Que en tal sentido, al no evidenciarse contradicción alguna en el análisis efectuado por el reparo por gastos contabilizados en la Cuenta - Otras Gratificaciones Extraordinarias no sustentadas, no resulta atendible la nulidad alegada por el recurrente en este extremo, así tampoco las Sentencias recaídas en los Expedientes N° y del Tribunal Constitucional y las Resoluciones N° y , citadas por el recurrente.

2. **Prescripción**

Que el recurrente manifiesta que de acuerdo con el criterio reconocido por la Administración no debe quedar duda que el plazo de prescripción aplicable a la Tasa Adicional de 4,1% por dividendos presuntos es de 4 años y que el inicio de dicho plazo se computa según los dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario; así en su caso, señala que el plazo de prescripción de los dividendos presuntos (Tasa Adicional del 4,1%) de los periodos de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010 inició el 1 de enero de 2011 y el mes de diciembre el 1 de enero de 2012, por lo que al no haber ocurrido hechos que interrumpieron y/o suspendido el cómputo de la prescripción, el plazo venció el 2 de enero de 2015 y de diciembre el 2 de enero de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que menciona que si bien el 23 de noviembre de 2015, se le notificó la Carta de Presentación N° [redacted] SUNAT y el Requerimiento N° [redacted], mediante los cuales se inició la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, dicha notificación se produjo cuando el plazo prescriptorio ya había operado respecto de los periodos de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010. Considera además que dichos actos no constituyen actos de interrupción o suspensión del cómputo de la prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, por lo que los periodos de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010 ya se encuentran prescritos.

Que el artículo 48 mencionado del Código Tributario, señala que la prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial.

Que este Tribunal ha establecido en la Resolución N° [redacted], entre otras, que la prescripción puede oponerse: (i) En vía de acción, dando inicio a un procedimiento no contencioso vinculado a la determinación de la deuda tributaria, y (ii) En vía de excepción, como un medio de defensa previa dentro de un procedimiento contencioso-administrativo pues su finalidad es deslegitimar la pretensión de la Administración de cobrar la deuda tributaria acotada.

Que en el caso de autos, el recurrente deduce la prescripción de la acción de la Administración para determinar las deudas tributarias contenidas en las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted], giradas por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010 (folios 8229 a 8235), por lo que se entiende invocada la prescripción en vía de excepción como un medio de defensa de la pretensión de la Administración de determinar la deuda confirmada en la Resolución de Intendencia N° [redacted] y subida en grado de apelación.

Que en tal sentido, corresponde pronunciarse respecto de la prescripción invocada por el recurrente respecto de la determinación efectuada por la Administración de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010, contenida en las Resoluciones de Determinación N° [redacted] a [redacted].

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

Que el numeral 2 del artículo 44 del mismo código, conforme al texto vigente antes de la modificación establecida por el Decreto Legislativo N° 1263, aplicable al caso de autos, disponía que el término prescriptorio se computaba desde el 1 de enero siguiente a la fecha en que la obligación fuera exigible, respecto de tributos que debían ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior⁴.

Que el inciso c) del numeral 1 del artículo 45 del anotado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 981 y modificado por Decreto Legislativo N° 1113, establece que el plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la notificación de cualquier acto de la Administración dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración, para la determinación de la obligación tributaria, con excepción de aquellos actos que se notifiquen cuando la SUNAT, en el ejercicio de la citada facultad de determinación, realice un procedimiento de fiscalización parcial.

Que el último párrafo del citado artículo 45, dispone que el nuevo término prescriptorio se computaría desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

⁴ El numeral 1 del artículo 44 del Código Tributario señala que el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que este Tribunal en las Resoluciones N° _____ y _____, citando el criterio contenido en la Resolución N° _____, ha señalado que el análisis de la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria que se encuentra contenida en una resolución de determinación, se efectúa hasta la fecha de la notificación de dicho valor, toda vez que la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria se agota con su notificación.

Que el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de renta correspondiente a enero, marzo y mayo a diciembre de 2010, contenida en las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ (folios 7732 a 7736), es de 4 años, al haberse presentado la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 mediante el Formulario PDT 668 N° _____ (folios 8056 a 8058).

Que respecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la ley.

Que el segundo párrafo de artículo 55 de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 979, establecía que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual⁵.

Que en las Resoluciones N° _____ y _____, este Tribunal ha señalado que el cómputo del plazo de prescripción para la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta aplicable a la disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, según lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A y el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificados por Decretos Legislativos N° 970 y 979, se inicia el 1 de enero del año siguiente, en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, dado que dicha tasa adicional resulta exigible a partir del mes siguiente de efectuada la anotada disposición indirecta de renta.

Que en ese sentido, el cómputo del citado plazo para determinar la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de renta de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010, inició el 1 de enero de 2011 y, de no mediar actos de interrupción o suspensión, culminaría el primer día hábil de enero de 2015; mientras que en el caso de la determinación de la citada tasa adicional de diciembre de 2010 el plazo de prescripción inició el 1 de enero de 2012 y, de no mediar causales de interrupción o suspensión, vencería el primer día hábil de enero de 2016; en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44 del Código Tributario, antes glosado.

Que ahora bien, conforme a los criterios jurisprudenciales citados corresponde efectuarse el análisis de la prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria de las tasas adicionales de enero, marzo y mayo a diciembre de 2010 hasta la fecha de notificación de las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, la que se produjo el 8 de enero de 2019 (folios 7737 a 7746).

Que conforme se señaló en los considerandos precedentes, con Carta de Presentación N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____, notificados el 23 de noviembre de 2015 (folios 2841 a 2843 y 2855), la Administración inició al recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010; no obstante, a dicha fecha ya había

⁵ Subrayado agregado.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

transcurrido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para determinar la Tasa Adicional del 4,1% por disposición indirecta de Renta de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010, por lo que al momento de la notificación de las resoluciones de determinación de dichos periodos, esto es, el 8 de octubre de 2019, la Administración ya no estaba facultada para determinar la obligación tributaria contenida en estos.

Que por lo expuesto, corresponde declarar fundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de la acción para determinar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010 y dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____, al haber sido emitidas cuando ya había operado la prescripción invocada por el recurrente.

Que por otro lado, la notificación de los precitados actos administrativos (Carta de Presentación N° _____ SUNAT y el Requerimiento N° _____), sí interrumpió la prescripción de la acción de determinación de la Tasa Adicional del 4,1% de diciembre de 2010, iniciándose un nuevo plazo de prescripción el 24 de noviembre de 2015, el cual culminaría, de no producirse nuevas causales de interrupción o suspensión, el 24 de noviembre de 2019, verificándose que a la fecha de notificación de la Resolución de Determinación N° _____, el 8 de enero de 2019, no había prescrito la facultad de la Administración para determinar dicha obligación tributaria.

Que en consecuencia, corresponde declarar infundada la apelación en el extremo referido a la prescripción de la acción para determinar el pago de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010, no resultando atendible el argumento del recurrente en sentido contrario.

3. Resolución de Determinación N° _____

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 7948 a 8037/reverso a 8040), se aprecia que al determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 del recurrente, la Administración formuló diversos reparos, entre otros⁶, por los conceptos de diferencia por gastos financieros determinada entre lo calculado por el recurrente y la Administración teniendo en cuenta lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, deducción por pago de factura de Aplica efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta sin sustento, gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Incentivo Anual a 12 Sueldos no sustentados, deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuada vía declaración jurada bajo el concepto de "Pagos seg. RRHH" no sustentadas, gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Otras Gratificaciones Extraordinarias no sustentadas, provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 no sustentadas con comprobantes de pago, castigos de créditos no sustentados con constancias emitidas por la SBS donde se certifique la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias, y deducción realizada mediante la rectificatoria de la declaración jurada anual no sustentada, materia de impugnación en la presente instancia.

⁶ En el Anexo N° 2 de la citada resolución (folio 8040), la Administración dejó constancia que formuló observaciones por los conceptos de defecto en la deducción efectuada por gastos comunes atribuidos a ingresos exonerados e inafectos en aplicación del inciso p) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 para determinar la renta neta imponible no sustentadas, deducción de compra de filmadoras vía declaración jurada del ejercicio 2010 contabilizados en el ejercicio siguiente sin sustento de su destino ni su devengo en el ejercicio 2010, deducción de compra y/o gastos por servicios y gastos de viaje contabilizados en el ejercicio 2011 sin sustento documental de su causalidad ni su devengo en el ejercicio 2010, deducción de compras y/o gastos rubro "compras" y "gastos de viaje" efectuada vía declaración jurada no devengados en el ejercicio 2010; que corresponden a servicios y alquileres devengados de enero a marzo de 2011 y gastos de viaje efectuados en el 2009, deducción de compras y/o gastos de domiciliados y no domiciliados vía declaración jurada contabilizadas en el ejercicio 2011 no sustentadas fehacientemente y en otros casos duplicados, deducción de gastos de viaje por lo que no se acreditó su necesidad ni su vinculación con la generación de renta gravada, deducción en exceso por gastos del 2009 Cuenta devengados en el ejercicio 2010 y deducción por concepto de "Pagos seg. RRHH" efectuada vía declaración no sustentada; las cuales fueron aceptadas por el recurrente mediante la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

- **Diferencia por gastos financieros**

Que el recurrente señala que la diferencia de los gastos financieros determinados en aplicación del inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, materia de observación, corresponden a los ingresos financieros contabilizados por intereses de los bonos y , siendo que por dichos bonos la Administración consideró las tasas cupón de 0,791% y 0,968%, respectivamente, las cuales son mayores al 50% de la Tasa Activa de Mercado Promedio Mensual en Moneda Nacional (TAMN) promedio mensual publicada por el BCRP, concluyendo que dichos intereses deben ser reconocidos en el Estado de Resultados para el cálculo de la prorrata; y que debió aplicarse la TAMN correspondiente a la fecha de emisión primaria o negociación en el mercado primario de los bonos y no la de enero a diciembre de 2010.

Que sostiene que, contrariamente a lo señalado por la Administración, cumplió con determinar sus rendimientos de acuerdo con lo previsto en la normativa contable y financiera (NIC 39), de manera tal que todas las inversiones realizadas en títulos exentos de renta (emitidos por el BCR y/o el MEF) generaron rendimientos menores al 50% de la TAMN, así al 1 de enero de 2010 dicha tasa ascendía al 20,04% y al 31 de diciembre a 18,78%, mientras que los rendimientos (TIR de compra, conforme con la NIC 39) de los valores adquiridos fueron inferiores al 50% de la TAMN de todo el periodo y también de la fecha de la última negociación como se demuestra en el Anexo N° 1-B presentado por el recurrente.

Que refiere que la TAMN tomada por la Administración resulta incorrecta, toda vez que debió aplicar la correspondiente a la fecha de emisión primaria o de negociación en el mercado primario del bono y no la TAMN de enero a diciembre de 2010; así, mientras que la TAMN en el año 2005 (fecha de emisión de los bonos) superaba el 25% anual, al momento de su negociación en el mercado primario superaba el 23% anual, por lo que considera que en dichos momentos los valores tenían una tasa cupón inferior al 50% de la TAMN.

Que menciona que para determinar la tasa de interés aplicable a los bonos correspondía remitirse a lo establecido en la Resolución de la SBS N° - Reglamento de Clasificación y Valorización de las Inversiones de las Empresas del Sistema Financiero y en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39, que regulan el tratamiento del reconocimiento de los rendimientos de los bonos para empresas financieras como es su caso. Agrega que el artículo 12 de la citada resolución refiere que, cualquiera sea la categoría en la que se clasifiquen los instrumentos representativos de deudas, los ajustes de valor, así como los intereses calculados, según el método de la tasa de interés efectiva deberán ser reconocidos en los resultados del ejercicio, siendo que para la definición de la referida tasa de interés dicha resolución se remite a lo dispuesto en la NIC 39.

Que señala que un bono puede tener un cupón muy elevado o muy reducido, lo que no implica que el rendimiento del cupón conforme con los principios contables y tributarios sea el equivalente al del cupón; refiere que el rendimiento está claramente definido en la NIC 39 y en este caso corresponde a la TIR de inversión; así por ejemplo si se adquiere un bono que está cotizando "Por Debajo de la Par" y se compra al 96%, en este caso a la rentabilidad de los cupones cobrados (5%) habría que sumarle lo que se gana por el precio, esto es, el 4%, lo que representaría una TIR del 9% (5% + 4%); caso contrario se produce si el bono que se adquiere está "Sobre la Par", esto es, se compra al 103% y su rentabilidad es del 5%, en dicho caso la TIR representará un 2% por cuanto si no hay una restructuración del bono, este siempre valdrá su valor nominal, es decir, el 100%, por lo que al pagar de más en 3% disminuye su rentabilidad a 2% (5% - 3%). En función de dichos ejemplos, indica que la tasa cupón no es la que refleja la rentabilidad real de los bonos adquiridos.

Que manifiesta que la Administración toma como referencia la tasa cupón sin haber fundamentado debidamente su decisión, siendo que en el presente caso y como ha explicado, tanto la resolución de la SBS antes citada como la NIC 39, disponen un tratamiento distinto para reconocer los resultados provenientes del rendimiento de los bonos adquiridos por las empresas del sistema financiero.

Que anota que, a fin de demostrar que el mercado ha generado una tasa de rédito para estos bonos que difiere del cupón nominal de interés que no es el rédito, se remite a la información pública del propio



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Ministerio de Economía y Finanzas que publicó la subasta de los bonos (SA05MAY15) y (SB10AGOS11), los cuales fueron subastados el 10 de octubre de 2006 y 7 de diciembre de 2004, siendo que por el primero arrojó un rédito del 6,5% y un precio de colocación de 122,2005% que equivale a una prima de 22,2005% mientras que la TAMN ascendía a una tasa de 23,67%, lo que significa que el referido bono reditúa una tasa de interés (no de cupón) menor al 50% de la TAMN. Respecto del segundo, señala que arrojó un rédito de 9,71% y un precio de colocación de 112,6963% que equivale a una prima de 12,6963% mientras que la TAMN ascendía a 25,45%, por lo que, en este caso, el bono también reditúa una tasa de interés menor al 50% de la TAMN.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8844 a 8847), el recurrente reitera que la Administración erróneamente consideró que los Bonos y tienen la TASA CUPÓN de 0,791% y 0,968%, respectivamente, mayores al 50% de la TAMN promedio mensual publicadas por el Banco Central de Reserva del Perú; que la TAMN tomada por la Administración resulta incorrecta, pues debió aplicar la correspondiente a la fecha de emisión primaria o de negociación en el mercado primario de los bonos; que para determinar la tasa de interés que redituaban los bonos correspondía remitirse a lo establecido por la Resolución SBS N° y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39.

Que cita el Informe N° , precisando que de su contenido se desprende que la comparación de la tasa se debe realizar al momento que se suscribe la operación y no después como estima la Administración.

Que por su parte, la Administración señala que resulta correcto que la tasa de interés a comparar por los bonos y fuera la tasa de cupón de 12,25% y 9,91%, respectivamente, según se observa de los documentos analizados tales como los cuadros denominados "Bonos soberanos en circulación" y "Emisiones internas de bonos soberanos"; así como la Resolución Directoral N° 015-2004-EF/75.01, y no otra tasa, como la Tasa Interna de Rendimiento (TIR), esta última considerada por el recurrente, siendo que en el caso de autos, este no presentó documentación adicional que sustente dicha tasa, pues solo hizo referencia al Anexo N° 1-B presentado a la SBS, el cual es meramente informativo, por lo que considera que la tasa no es válida ni muestra los cálculos respectivos de la TIR de compra.

Que de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 8026 a 8037/reverso y 8040/reverso), se tiene que la Administración reparó la adición en defecto efectuada vía declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por concepto de proporción no aceptable de gastos financieros, por el importe de S/ 5 381 331,00, al determinar que, en el cálculo del porcentaje aplicable conforme con lo dispuesto el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el recurrente incluyó como ingresos exonerados los intereses generados por los bonos y por la suma de S/ 29 962 114,00 que redituaron una tasa de interés superior al 50% de la TAMN.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004, modificada por la Ley N° 29492, son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hayan sido contraídos para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener la fuente productora, con las limitaciones previstas en los considerandos siguientes.

Que el segundo párrafo del aludido inciso establece que solo son deducibles los intereses a que se refiere el párrafo anterior en la parte que exceda el monto de los ingresos por intereses exonerados e inafectos. Para tal efecto no se computarán los intereses exonerados e inafectos generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúan una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que asimismo el tercer párrafo del referido inciso a) dispone que, tratándose de bancos y empresas financieras, deberá establecerse la proporción existente entre ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados e inafectos y deducir como gasto, únicamente, los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados.

Que conforme con los numerales 3 y 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 011-2010-EF, aplicable al caso de autos, tratándose de bancos y empresas financieras, los gastos deducibles se determinarían en base al porcentaje que resultase de dividir los ingresos financieros gravados entre el total de ingresos financieros gravados, exonerados e inafectos, y que los bancos y empresas financieras al establecer la proporción a que se refería el tercer párrafo del inciso a) del referido artículo 37 de la Ley, no considerarían los dividendos, los intereses exonerados e inafectos generados por valores adquiridos en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúen una tasa de interés en moneda nacional no superior al 50% de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publicará la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones.

Que en la Resolución N° [redacted] se ha indicado que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que conforme con lo expuesto, la materia en controversia consiste en determinar si el reparo por la "adición en defecto" efectuada vía declaración jurada rectificatoria por proporcionalidad de gastos financieros, no sustentada documentariamente, se encuentra arreglada a ley.

Que mediante el Punto 4 del Requerimiento N° [redacted] (folios 7418 a 7424/reverso) la Administración comunicó al recurrente que mediante los Requerimientos N° [redacted] y [redacted], así como sus resultados verificó que efectuó una adición en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por el concepto de gastos financieros, conforme con lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que el recurrente en su escrito de fecha 5 de enero de 2017 señaló que el gasto no deducible corresponde a la suma de S/ 2 641 486,00 y no al importe de S/ 14 764 021,00, toda vez que consideró que para el cálculo de la prorrata de los gastos financieros no correspondía que se considere dentro del numerador, entre otros, los intereses de inversiones cuya tasa de interés efectiva no era superior al 50% de la TAMN, siendo que en su caso los rendimientos (TIR de compra conforme la NIC 39) de los valores fueron inferiores al 50% de la TAMN de todo periodo y también de la fecha de la última negociación.

Que sobre el particular, la Administración señaló que de la revisión del Anexo 1B: Inversión en instrumentos representativos de deuda advirtió que los bonos de Código [redacted] y [redacted] presentan una tasa cupón mayor al 50% de la TAMN promedio mensual de 0,791% y 0,968%, respectivamente, por lo que considera que los intereses reconocidos en el Estado de Resultados generados por dichos bonos no cumplen con la condición de excepción para el cálculo de la prorrata establecida en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, determinó que no debían excluirse del cálculo de los gastos financieros no deducibles los intereses generados de dichos bonos, por lo que debía adicionarse la suma de S/ 7 751 871,00. Precisa que la tasa comparativa es la tasa cupón, debido a que es la que paga intereses por el bono y se encuentra publicada en la página del Ministerio de Economía y Finanzas.

Que por tal motivo, la Administración reiteró al recurrente que sustente por escrito y con la base legal respectiva la diferencia por gastos financieros por el importe de S/ 5 381 331,00, luego de la comparación entre lo determinado por aquel y la Administración, según detalle en el Anexo N° 3 (folios 7374 y 7375). Asimismo, precisó que debía sustentar que la renta, beneficio o utilidad de inversión debió ser equivalente a la TIR indicada en el Anexo N° 1-B antes citado, al tratarse de un documento informativo y no de cálculo.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 6 de noviembre de 2018 (folios 7265 y 7266), en el que manifiesta que solo subsiste una diferencia como consecuencia de la interpretación de lo dispuesto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que de acuerdo con su interpretación, se debe comparar el rendimiento de la inversión⁷ durante el ejercicio 2010 con la TAMN del ejercicio 2010 o, en su defecto, con la fecha de emisión del valor; y que no corresponde que se pretenda comparar la TAMN del ejercicio 2010 con el cupón nominal de la fecha de emisión, porque ello no obedece a interpretación alguna, toda vez que este último no corresponde al rendimiento de la inversión, sino solo una tasa referencial, ajena a los rendimientos reales de dichos valores en el mercado.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 7350 a 7358/reverso), la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente e indicó como antecedente que inicialmente a través de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada el 4 de abril de 2011 con el Formulario PDT 668 N° _____, adicionó por el concepto de gastos financieros (inciso a), la suma de S/ 14 764 021,00; no obstante, mediante el Formulario PDT 668 - _____ del 7 de diciembre de 2017 modificó dicha adición al importe de S/ 2 370 540,00, siendo que en la fiscalización se determinó que esta debía ascender a S/ 7 751 871,00, por lo que se generó una diferencia de S/ 5 381 331,00 a ser sustentada por el recurrente.

Que asimismo, menciona que de acuerdo con el escrito presentado por el recurrente, la materia de discusión es la determinación de los ingresos financieros exonerados e inafectos computables para el cálculo de lo establecido en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta por la suma de S/ 43 035 182,28, pues aquel determinó un importe de S/ 13 073 067,99, generándose así una diferencia de S/ 29 962 114,30 que corresponde a los ingresos financieros contabilizados por los bonos con Códigos ISIN _____ y _____. Precisa que también determinó que los gastos financieros ascendían a S/ 475 574 919,00 a diferencia de lo determinado por el recurrente por S/ 474 108 005,00, lo cual no ha sido materia de pronunciamiento por parte de este último.

Que también señala que la discusión también comprende determinar qué se entiende por tasa de interés en Moneda Nacional, siendo que para el recurrente dicha tasa es la de rendimiento de la inversión (rentabilidad financiera obtenida por la inversión, equivalente al valor presente de los flujos futuros o lo que es lo mismo los cupones nominales menos las primas de inversión pagadas) mientras que para la Administración es la tasa cupón de los bonos soberanos establecida en resoluciones directorales emitidas por el Ministerio de Economía y Finanzas. Precisa que los bonos con Códigos _____ y _____ corresponden a los bonos soberanos denominados "10AGOS2011" y "05MAY2015", establecidos en la Resoluciones Directorales N° 015-2004-EF/75.01 y 008-2005-EF/75.01, con unas tasas de 12,25% y 9,91%, respectivamente.

Que menciona que, si bien el recurrente adjuntó el Anexo N° 1-B presentado a la SBS para sustentar las tasas de rendimiento de sus inversiones, dicho documento es meramente informativo, pues no valida ni muestra los cálculos de la TIR de su compra, siendo que en el caso de la tasa cupón, esta es una tasa pública dado que la emisión de los bonos es autorizada por decretos supremos.

Que así concluyó que las tasas de interés a comparar por los bonos _____ y _____, son 12,25% y 9,91%, respectivamente, que corresponden a los contratos de su emisión o lo que publica el Ministerio de Economía y Finanzas como obligación.

Que a través del Ítem B del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____ (folios 7220 a 7225), Administración comunicó al recurrente que en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada el 7 de diciembre de 2017, este disminuyó la adición por gastos financieros no deducibles al aplicar la prorrata establecida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la

⁷ Rentabilidad financiera obtenida por la inversión, equivalente al valor presente de los flujos futuros o los cupones nominales menos las primas de inversión pagadas.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Renta, de S/ 14 764 021,00 a S/ 2 370 540,00⁸, y siendo que producto de la determinación de los aludidos gastos se determinó que ascendían a S/ 7 751 871,00, ello generó un diferencia por exceso de disminución de S/ 5 381 331,00 que no fue sustentada por el recurrente; en ese sentido, al amparo del artículo 75⁹ del Código Tributario, le solicitó que desvirtúe la observación efectuada en los Resultados de los Requerimientos N°

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 10 de diciembre de 2012 (folio 6819), en el que manifiesta que se remite a sus respuestas brindadas durante el procedimiento de fiscalización.

Que en el Punto 2 del Requerimiento N° (folios 7163 y 7164/reverso) la Administración dejó constancia del escrito presentado por el recurrente e indicó que al no haber señalado argumentos adicionales ni proporcionado una documentación distinta a la presentada inicialmente, mantiene la observación bajo los mismos argumentos consignados en el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N°

Que como se aprecia de lo actuado, para determinar el importe de los gastos financieros no deducibles del ejercicio 2010, mediante el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° (folios 7374 y 7375), la Administración procedió a recalcular el porcentaje de los ingresos financieros exonerados e inafectos netos respecto del total de ingresos financieros gravados, exonerados e inafectos, para lo cual incluyó los ingresos exonerados que redituaban una tasa de interés superior al 50% de la TAMN. A tal efecto, de acuerdo con la documentación sustentatoria presentada por el recurrente, la Administración determinó que los ingresos financieros exonerados e inafectos computables ascendían a S/ 43 035 182,00, resultantes de deducir del importe de los ingresos financieros exonerados e inafectos contabilizados por S/ 262 849 220,00, el importe de S/ 219 814 038,00, correspondientes a los intereses exonerados que debían ser considerados según el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, determinó que el porcentaje asociado con los ingresos financieros exonerados ascendía a 1,63%¹⁰. Luego, la Administración aplicó dicho porcentaje sobre el importe de los gastos financieros netos, ascendente a S/ 475 574 919,00, de lo que resultó como gastos financieros no deducibles el importe de S/ 7 751 871,00, al cual restó el importe de S/ 2 370 540,00, -adicionado por el recurrente en la rectificatoria de la declaración jurada del impuesto y ejercicio acotado-, estableciendo como importe pendiente por regularizar S/ 5 381 331,00, tal como se advierte del Resultado del Requerimiento N° (folio 7424/reverso).

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folio 2191/reverso) la Administración precisó que al haberse verificado que los bonos que se muestran a continuación y que han sido reportados en el Anexo N° 1-B: Inversión de Instrumentos Representativos de Deuda, presentado por el recurrente, tienen la tasa cupón mayor al 50% de la TAMN promedio mensual, pues las tasas promedio mensuales de los bonos ascendían a 0,791% y 0,968%, mayores al 50% de las TAMN promedio mensuales de enero a diciembre de 2014¹¹, siendo que los intereses reconocidos en el Estado de Resultados no cumplen la condición prevista en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como se advierte a continuación:

⁸ Al haberse producido una disminución entre lo adicionado inicialmente (S/ 14 764 021,00) y lo rectificado el 7 de diciembre de 2017 por S/ 12 393 481,00.

⁹ Cabe indicar que en el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 7219) la Administración dejó constancia que, como consecuencia de lo resuelto por la Gerencia de Reclamaciones que declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° , emitida por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, siendo que por la acotación de exceso en la adición por gastos financieros comunes atribuidos a ingresos financieros exonerados e inafectos por S/ 5 381 331,00, se determinó que esta no adolece de falta de motivación, por lo que desestimó la pretensión del recurrente relacionado con su nulidad.

¹⁰ Lo que resulta de dividir el total de ingresos financieros exonerados entre el total de ingresos financieros gravados, exonerados e inafectos, esto es: S/ 43 035 182,00 / S/ 2 636 153 104,00.

¹¹ Determinó que el 50% de la TAMN promedio mensual por el periodo de enero a diciembre de 2010 ascendía a 0,77%, 0,76%, 0,75%, 0,75%, 0,74%, 0,74%, 0,70%, 0,70%, 0,71%, 0,72%, 0,72% y 0,72%, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Cuenta contable	Código del valor	Código ISIN/CUSIP	Tipo de instrumento	Emisor	Fecha de emisión	Fecha de vencimiento	Tasa Cupón anual	Tasa Cupón mensual
			SOB	República del Perú	05/05/2005	05/05/2015	9,91%	0,791%
			SOB	República del Perú	05/05/2005	05/05/2015	9,91%	0,791%
			SOB	República del Perú	08/10/2004	10/08/2004	12,25%	0,968%
			SOB	República del Perú	08/10/2004	10/08/2004	12,25%	0,968%

Quede la revisión del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2189) se aprecia que el monto considerado por la Administración corresponde a bonos soberanos emitidos por la República del Perú, tal como se muestra a continuación:

Bonos	Saldo contable	Inversiones BCR < 50% TAMN	Inversiones BCR > 50% TAMN
	S/	S/	S/
Soberanos	10 224 486,00	0,00	10 224 486,00
Soberanos	14 992 894,00	10 583 177,00	4 409 717,00
Soberanos	36 331 801,00	10 779 404,00	25 552 397,00
Soberanos	2 122 813,00		2 122 813,00
Soberanos	694 029,00		694 029,00
Soberanos	31 740,00		31 740,00
	64 397 763,00	21 362 581,00	43 035 182,00

Que el recurrente en su hoja de trabajo para la determinación de gastos financieros no deducibles (folio 1617) consideró como ingresos financieros inafectos y/o exonerados la suma de S/ 13 073 068,00, existiendo una diferencia con el importe determinado por la Administración de S/ 29 962 114,00, monto que de acuerdo con el Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2187) corresponde a los intereses reconocidos en los resultados del ejercicio 2010 de los bonos soberanos, que de acuerdo con lo afirmado por la Administración reditúan tasa de interés mayor al 50% de la TAMN promedio mensual.

Que de lo actuado por la Administración y lo observado por el recurrente se tiene que la controversia consiste en determinar si, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la tasa de interés en moneda nacional que reditúan los valores corresponde a la tasa cupón (nominal), tal como lo alega la Administración y si, además, para establecer la tasa promedio mensual TAMN debe tenerse en cuenta la tasa promedio durante el ejercicio (enero a diciembre 2010) o la fecha de emisión primaria o negociación en el mercado primario de los bonos.

Que en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, se establece que para determinar la proporción a que se refería el tercer párrafo del inciso a) del



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

referido artículo 37 de la Ley, no considerarán, entre otros, los intereses generados por valores que redituen una tasa de interés en moneda nacional no superior al 50% de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publicará la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones.

Que cabe señalar que de acuerdo con las Resoluciones Directorales N° 015-2004-EF-75.01 y 008-2005-EF-75.01 (folios 8134 a 8138), que establecen monto y características adicionales de bonos soberanos a ser emitidos en el marco de la autorización dispuesta en el Decreto Supremo N° 052-2005-EF y características adicionales de la octava colocación de bonos soberanos a realizarse en el marco de lo dispuesto en el Decreto Supremo N° 015-2004-EF, los Bonos Soberanos 10AGO2011 y 05MAY2015, establecen que las tasas de interés aplicable al valor nominal es fija y devenga un interés semestral, siendo el precio de intercambio a la par.

Que a través del Anexo N° 1-B: Inversión en Instrumentos Representativos de Deuda presentados por el recurrente (folios 2210 a 2213) se aprecia que aquella por los Bonos Soberanos 10AGO2011 y 05MAY2015 aplica la TIR.

Que ahora bien, la página web del Ministerio de Economía y Finanzas¹² define al bono como el título que representa el derecho a percibir un flujo de pagos periódicos en un futuro a cambio de entregar, en el momento de su adquisición, una cantidad de dinero; dicho título puede ser emitido por un Estado, un gobierno local, un municipio o una empresa, con la finalidad de endeudarse; al emitirlos se especifica el monto, la moneda, el plazo, el tipo de interés que devengarán (fija o variable), la fecha y las condiciones de su reembolso; siendo sus partes: el principal, monto que se indica en el bono, cupón: el interés que paga el bono y el plazo: el periodo de su vigencia.

Que también precisa que los bonos pueden dividirse, entre otros, en bonos a tasa fija definiéndose esta como la tasa de interés que está prefijada y es igual durante toda la vida del bono.

Que y ³ señalan que un bono de cupón obliga al emisor a realizar pagos periódicos de interés llamados pagos de cupón al tenedor del bono durante la vida de este último y después a pagar el valor nominal al vencimiento del bono. Asimismo, definen a la **tasa cupón** como aquella tasa de interés aplicada al valor nominal para calcular los pagos de cupón.

Que dichos autores señalan que un cupón con un precio de mercado igual a su valor nominal se conoce como bonos a la par, es decir, cuando el precio del mercado de un bono con cupón es igual a su valor nominal y su rendimiento es igual a la tasa cupón.

Que asimismo, ⁴ define a la tasa cupón como el interés anual que se paga sobre el valor nominal del bono y se relaciona con calcular el rendimiento de los bonos.

Que en relación con la tasa de rendimiento y ¹⁵ Jr. señala que esta tasa también es conocida en el mercado como el rendimiento al vencimiento de los bonos, siendo este rendimiento al vencimiento la tasa esperada de rendimiento de un bono si este último es adquirido a su precio corriente de mercado y se conserva hasta su vencimiento; también es conocida como tasa interna de rendimiento (TIR) de los bonos. Precisa que matemáticamente es la tasa de descuento que equivale al valor presente de todos los pagos esperados de intereses y el pago del principal.

Que de otra parte, de acuerdo con la Real Academia Española¹⁶ el término "redituar" significa rendir o producir utilidad periódicamente; y "rendimiento", producto o utilidad que rinde o da a alguien o algo.

¹² https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100789&view=article&catid=228&id=665&lang=es-ES consultada el 22 de diciembre de 2023.

¹³ Finanzas, Editorial Pearson Educación - México; páginas 220 y 221.

¹⁴ <https://numdea.com/tasa-de-cupon.html> búsqueda realizada el 22 de diciembre de 2023.

¹⁵ Fundamentos de Administración Financiera, Pearson Educación - México 2002; página 82.

¹⁶ <https://dle.rae.es/redituar?m=form>; página consultada el 22 de diciembre de 2023.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que de las definiciones antes citadas, se desprende que un bono es un título por el cual se tiene el derecho a percibir un flujo de pagos periódicos en el futuro constituidos por los intereses (cupón) que se generan en aplicación de una tasa cupón definiéndose a esta como aquella tasa de interés anual que es aplicada al valor nominal de un bono para el cálculo del pago de intereses (cupón), lo que implica el rendimiento al adquirir un bono, pudiendo el valor nominal equiparse con su valor de mercado cuando el bono es adquirido a la par, siendo en este caso el rendimiento igual a la tasa cupón.

Que como se puede apreciar, la tasa cupón es una tasa de interés anual que reditúa o rinde beneficios (intereses) por la tenencia de un bono, es decir, está vinculada directamente con el rendimiento de dicho bono (título), pues sobre el valor nominal de este se produce su aplicación para determinar el cupón (los intereses), por lo tanto, es sobre esta tasa, en el caso de los bonos, que se aplicaría lo dispuesto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de la comparación de la TAMN promedio mensual, y no como afirma el recurrente refiriéndose a la Tasa de Interés Efectiva definida en el párrafo 9 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC 39)¹⁷, debido a que esta tasa no solo no contiene la tasa propiamente acordada del valor sino también otros costos para determinar el rendimiento efectivo del valor, siendo utilizada para igualar los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto) con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero, aspecto que no dispone la norma legal antes señalada.

Que ahora bien, en cuanto a la tasa promedio mensual TAMN que debe considerarse para establecer si la tasa cupón es menor al 50% de la TAMN, cabe señalar que de acuerdo con la redacción de la norma cuando se señala que no se consideran como ingresos financieros exonerados o inafectos para efectos de la prorrata establecida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, los **intereses generados** por valores que reditúen una tasa de interés en moneda nacional no superior al 50% de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), se refiere a intereses que fueron devengándose mensualmente, tal como lo reflejó el recurrente al contabilizar de manera mensual dichos intereses como se advierte del Anexo N° 1.1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 2187), en el que la Administración dejó constancia de la contabilización de manera mensual de los intereses de los Bonos Soberanos 10AGO2011 y 05MAY2015, por lo tanto si el rendimiento de un bono se devengó mensualmente, reflejándose en los Estados Financieros del ejercicio 2010, contrariamente a lo señalado por el recurrente correspondía que la tasa comparativa de la TAMN sea aquella que la SBS publicara de manera mensual, tal como lo hizo la Administración, al calcular el 50% de la TAMN promedio mensual tomando en cuenta la conversión de la TAMN anual a mensual y a su resultado aplicarle el 50% a fin de compararla con la tasa cupón mensual determinada para los citados bonos conforme se muestra a continuación:

¹⁷ Aprobada por la Resolución del Consejo Normativo N° 034-205-EF/93.01, vigente al ejercicio fiscalizado define a la tasa efectiva como el método de la tasa de interés efectiva es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financieros (o de un grupo de activos o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante. La tasa de interés efectiva es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero (o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto) con el importe neto en libros del activo financiero o pasivo financiero. Para calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, rescates y opciones de compra o similares), pero no tendrá en cuenta las pérdidas crediticias futuras. El cálculo incluirá todas las comisiones y puntos de interés pagados o recibidos por las partes del contrato, que integren la tasa de interés efectiva (ver la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias), así como los costos de transacción y cualquier otra prima o descuento. Se presume que los flujos de efectivo y la vida esperada de un grupo de instrumentos financieros similares pueden ser estimados con fiabilidad. Sin embargo, en aquellos raros casos en que esos flujos de efectivo o la vida esperada de un instrumento financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) no puedan ser estimados con fiabilidad, la entidad utilizará los flujos de efectivo contractuales a lo largo del periodo contractual completo del instrumento financiero (o grupo de instrumentos financieros).



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Mes	TAMN Anual ¹⁸	TAMN Promedio mensual	50% de la TAMN promedio mensual	Bonos Soberanos	Bonos Soberanos
Enero	19,98%	1,53%	0,77%	Tasa Cupón: Anual de 9,91% y Mensual de 0,791%	Tasa Cupón: Anual de 12,25% y Mensual de 0,968%
Febrero	19,77%	1,51%	0,76%		
Marzo	19,49%	1,49%	0,75%		
Abril	19,39%	1,49%	0,75%		
Mayo	19,19%	1,47%	0,74%		
Junio	19,13%	1,47%	0,74%		
Julio	18,22%	1,40%	0,70%		
Agosto	18,08%	1,39%	0,70%		
Setiembre	18,36%	1,41%	0,71%		
Octubre	18,71%	1,44%	0,72%		
Noviembre	18,72%	1,44%	0,72%		
Diciembre	18,73%	1,44%	0,72%		

Que del cuadro antes citado, se aprecia que el 50% de la TAMN mensual es inferior a la tasa cupón mensual.

Que de lo expuesto, se tiene que a fin de determinar los ingresos financieros exonerados e inafectos para calcular los gastos financieros no deducibles correspondía que la tasa a utilizarse para la comparación establecida en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sea la tasa cupón, la cual debe compararse con el 50% de la TAMN promedio mensual, siendo esta la que generó los intereses de manera mensual.

Que así, al determinarse que es la tasa cupón la que debía aplicarse en el procedimiento de comparación establecido en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo hizo la Administración, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido que de acuerdo con la normativa contable dispuesta por la SBS y financiera (NIC 39) cumplió con determinar sus rendimientos, de manera tal que todas las inversiones realizadas en títulos exentos de renta (emitidos por el BCR y/o el MEF) generaron rendimientos menores al 50% de la TAMN, los cuales de acuerdo con el artículo 12 de la Resolución de la SBS N° - Reglamento de Clasificación y Valorización de las Inversiones de las Empresas del Sistema Financiero debían ser reconocidos en el resultados del ejercicio y determinados en función del método de la tasa de interés efectiva, cabe señalar que de la NIC 39 se desprende que el método de la tasa de interés efectiva es aplicable para atribuir ingresos a lo largo de los ejercicios de vida del instrumento financiero (bono) y no una definición de lo que debe considerarse como rendimiento que no es igual a la rentabilidad efectiva¹⁹, pues esta última representa la diferencia entre el ingreso financiero y la amortización del costo, esto es, distinta al rendimiento propiamente dicho que otorga la aplicación de una tasa nominal sobre la inversión; ello mismo también resulta aplicable a la Resolución de la SBS N° , antes citada, dado que se trata de una norma financiera que regula la clasificación, valorización y contabilización de las inversiones, y que indica que los intereses calculados mediante el método de la tasa de interés efectiva de acuerdo con lo previsto en la NIC 39 deberán ser reconocidos en los resultados del ejercicio, lo que no impide que se conozca el ingreso financiero exonerado e inafecto proveniente de los bonos cuyos rendimientos son materia de análisis en este extremo, para efectos de la comparación que se debía realizar, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, en ese sentido, el argumento del recurrente no resulta atendible.

¹⁸ Publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros.

¹⁹ Para Cooper – Ijiri (En el Diccionario Kohler para Contadores. Editorial LIMUSA S.A. de C.V. México. 2005. Sexta Edición. Págs. 622 y 623), el rendimiento es la ganancia sobre una inversión; ingresos; entradas o ventas brutas; mientras que, el rendimiento efectivo es la tasa de rendimiento real, distinta de la nominal que produce una inversión.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que sobre el alegato del recurrente con relación a que la TAMN tomada por la Administración resulta incorrecta, toda vez que debió aplicar la correspondiente a la fecha de emisión primaria o de negociación en el mercado primario del bono y no la TAMN de enero a diciembre de 2010, debe mencionarse que según el análisis expuesto precedentemente, para la determinación del 50% de la TAMN promedio mensual debía considerarse la TAMN mensual publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado, y el principio del devengado, los intereses corresponden a los devengados durante la existencia de los valores observados, en tal sentido, no resulta atendible el argumento del recurrente, así como tampoco el Informe N° [redacted] citado, el cual además no resulta vinculante para este Tribunal.

Que carece de pertinencia lo alegado respecto a la aplicación de la Resolución de la SBS N° [redacted]
- Reglamento de Clasificación y Valorización de las Inversiones de las Empresas del Sistema Financiero, toda vez que dicha norma tiene como objetivo la clasificación de las inversiones, su valorización inicial y posterior, así como la disposición para su contabilización y afectación a resultados, no precisándose que estos hechos tengan incidencia para efectos tributarios.

- **Deducción por pagos de factura de Aplica [redacted] .. vía declaración jurada del Impuesto a la Renta sin sustento**

Que el recurrente sostiene que del contrato suscrito con la empresa Aplica [redacted] se desprende que esta le otorgó la licencia de una copia del software desarrollado, la cual no tiene carácter exclusivo, pues podía otorgar la misma licencia de uso a otras empresas del Grupo BBVA residentes en otros países, siendo que por cada empresa se suscribieron contratos en los cuales se otorga a cada una la licencia del software y su manual de uso, por lo cual se establecieron específicamente precios pactados en el Documento de encargo de licencia por el uso del software, así se reguló el importe que le correspondía pagar de manera individual por el uso del citado software.

Que señala que en el citado documento de encargo de licencia de software se establece el detalle de las prestaciones que corresponden al otorgante y el pago que se le atribuye al recurrente en calidad de licenciatario. Agrega que en los Anexos I - Documento de encargo de licencia de software por SW HERR de gestión de información de clientes 2009, Proyectos de envíos de dinero 2009 y Cash Management Global América 2009 se ha señalado expresamente que las únicas partes del acuerdo están constituidas por el citado proveedor (otorgante) y él (licenciatario) y si bien se menciona a otros países en los que también se realizarán las pruebas e implementación del software, ello no significa que el costo que figura en el aludido documento de encargo se deba dividir conjuntamente con las demás empresas del grupo, toda vez que como ha señalado precedentemente por cada empresa se suscribió un contrato y se estableció un precio, de allí que al recurrente le corresponde asumir la totalidad del pago del precio pactado en el aludido contrato.

Que indica que el argumento de la Administración, en el sentido de que no cumplió con señalar qué parte del costo de los intangibles le correspondía y que por tanto contribuyó a la generación de las rentas de tercera categoría, carece de sustento, dado que el precio ha sido determinado por cada licenciatario y que el hecho que el software se pueda utilizar en más de una empresa en forma simultánea, dado su carácter exclusivo, ello no significa que dicho precio deba dividirse.

Que manifiesta que los gastos contenidos en las Facturas N° [redacted] y [redacted] son deducibles de acuerdo con los Anexos I - Documento de encargo de licencia de software por SW HERR de gestión de información de clientes 2009, Proyectos de envíos de dinero 2009 y Cash Management Global América 2009 del Contrato Marco Licencia y Mantenimiento de Software, siendo que en dichos documentos se puede observar que se obligó contractualmente a pagar al proveedor por la copia de la Licencia de uso de los software de carácter no exclusivo y cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11234-8-2010, 02876-1-2014 y 0556-3-2017. Agrega que, sin perjuicio de lo expuesto, el caso de autos no corresponde a un supuesto de liberalidad.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que sostiene que la Administración no ha probado que el gasto registrado corresponda a gastos de terceros, pues no ha determinado que forme parte de las obligaciones correspondientes a otras empresas del Grupo BBVA, habiéndose limitado a señalar sin sustento alguno que las operaciones están vinculadas a las desarrolladas por otras empresas del grupo. Precisa que en el caso de autos no sostuvo en ningún momento que el costo del software le correspondía ser asumido en forma parcial, por el contrario, siempre señaló que le correspondía asumir el gasto en su totalidad. Asimismo, deja constancia de la presentación de una carta remitida por el proveedor.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8841 a 8844), el recurrente reitera sus argumentos y precisa que los conceptos pagados a _____, corresponden a prestaciones pactadas contractualmente, por la que el Banco se beneficia con el uso de una copia de la Licencia de uso de los software de carácter no exclusivo, lo cual ha sido ratificado por el otorgante mediante la Carta de 12 de noviembre de 2019, en la que se señala que el uso corporativo podría ser implementado en varios países de la región; sin embargo, el importe correspondía individualmente a cada empresa que acordaba el uso de esta licencia, por lo que considera que se encuentra ante un contrato válido y causal, permitiendo que el gasto efectuado sea deducible, y que de haberse valorado conjuntamente la información proporcionada, no se hubieran observado dichas operaciones en los extremos planteados.

Que por su parte, la Administración señala que los intangibles - Software SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes 2009, Proyecto Envío de Dinero y Cash Management Global América 2009 (ADAEVOS) están vinculados a operaciones que el recurrente mantiene con su centro de operaciones establecidos en el Perú; así como también a operaciones desarrolladas por empresas de su grupo económico en otros países, siendo que en el caso de autos, el recurrente no ha señalado durante el procedimiento de fiscalización qué parte del costo de dichos intangibles le correspondía asumir, por lo que al no tener dicha información y siendo que la carga de la prueba es de quien afirma algo (recurrente), no procede su deducción.

Que sobre la diferencia no sustentada por la suma de S/ 21 061,54 refiere que el recurrente no ha presentado documentación ni argumento alguno que sustente la observación, por lo que mantuvo el reparo.

Que del Punto 2 de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 8022 a 8026/reverso y 8039) se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada por el recurrente vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por el gasto correspondiente a pagos efectuados a su proveedor _____, por el concepto de desarrollo de software y por la suma de S/ 585 171,79, al considerar que no sustentó la proporción de la erogación que afectó a la generación de rentas de tercera categoría, toda vez que dicho gasto no solo le pertenecía al recurrente sino también a sus vinculadas.

Que al respecto, mediante el Punto 10 del Requerimiento N° _____ (folios 2634 y 2635/reverso), la Administración comunicó al recurrente que, en virtud de la documentación presentada en respuesta al Requerimiento N° _____, como los Anexos al Contrato Marco de Licencia de Mantenimiento de Software de 26 de octubre de 2007 (folios 2806 a 2808), verificó que en estos se hace mención a módulos independientes que están siendo utilizados también por las empresas del grupo o ejecutado en países distintos al Perú, por lo cual considera que el recurrente no sustentó si el pago efectuado fue reembolsado por sus vinculadas, siendo además que no presentó el Contrato Marco de Licencia y Mantenimiento de Software.

Que en función de lo expuesto, requirió al recurrente que sustente la vinculación del gasto con la generación de renta gravada, para lo cual debía presentar documentación que acredite que los módulos independientes del software adquiridos no han beneficiado a sus vinculadas; así como el inicio y la utilización de dichos módulos para generar ingresos gravados.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito de fecha 24 de agosto de 2017 (folio 2605), en el que menciona que los pagos realizados corresponden a la proporción que debe asumir por los desarrollos informáticos realizados por el proveedor.

Que en el Punto 10 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 2613 a 2616), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente e indicó que si bien este proporcionó copia del Contrato Marco de Licencia y Mantenimiento de Software en dicho documento no se define los softwares ni los precios, sino es en el Anexo I al contrato en el que se establecen las especificaciones operativas del software.

Que refiere que el recurrente se ha limitado a mencionar que los pagos efectuados corresponden a la proporción que debía asumir; sin embargo, no ha presentado documentación que sustente su afirmación, pues si bien del Anexo I del aludido contrato marco, presentado por cada módulo, se desprende que el recurrente es el único que suscribe el contrato y lo hace en representación propia, de la descripción efectuada en el aludido Anexo I, el software es implantado en varios países o son consultados por sus vinculadas, por lo que considera que no solo beneficia al recurrente sino también a terceros. Agrega que las facturas vinculadas a cada aplicativo no hacen referencia a la distribución del precio entre los beneficiarios.

Que mediante el Requerimiento N° [redacted], emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 7220 y 7223), la Administración comunicó al recurrente la observación formulada para que presente sus descargos, precisando en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 7217 a 7219/reverso), entre otros, que por los intangibles SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes 2009, Proyecto Envío de Dinero y Cash Management Global América 2009 (ADAEVOS), facturados por los importes de US\$ 88 694,46 (S/ 256 415,68), US\$ 76 177,37 (S/ 220 228,78) y US\$ 30 254,51 (S/ 87 465,79), respectivamente, no sustentó el reembolso o devolución de los terceros beneficiados con los intangibles, ni el costo del intangible que afectó a sus rentas gravadas.

Que asimismo, menciona que el recurrente no explicó ni sustentó la diferencia de S/ 21 061,54, detectada entre el importe total deducido vía declaración jurada por la suma de S/ 4 456 573,00 y el importe total reportado de los intangibles por S/ 4 435 511,46, por lo que señala que el reparo total asciende a la suma de S/ 585 171,79.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó el escrito de 10 de diciembre de 2018 (folio 6818), en el que manifiesta que la conclusión de la Administración es errada, ya que, si bien los anexos al contrato hacen referencia a desarrollos informáticos que benefician a empresas vinculadas y domiciliadas en varios países de la región, el costo es atribuido por el proveedor (Aplica Soluciones Globales S.L.), a cada empresa beneficiaria del servicio/desarrollo, de forma tal que cada quien asume y paga su parte.

Que refiere que los anexos que menciona la Administración no hacen referencia alguna a que el recurrente asumirá el costo por el desarrollo informático de las demás empresas ni que el importe corresponda al costo total por los desarrollos realizados para todos los países, por lo que considera que el reparo carece de sustento, ya que se fundamenta en presunciones en función a una interpretación forzada de los documentos.

Que del resultado del citado requerimiento (folios 7162 y 7163/reverso), se aprecia que la Administración mantuvo el reparo, al considerar que el recurrente no presentó documentación adicional que evidencie el costo asumido por aquel, además precisó que, contrariamente a lo señalado, la atribución del costo al que el recurrente hace referencia no se encuentra especificado en los anexos antes citados, por lo que el reparo por los intangibles asciende a la suma de S/ 564 110,25, siendo que al no haber expuesto ni presentado documentación alguna por la diferencia detectada de S/ 21 061,54, también mantiene el reparo.

Que de lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en determinar si correspondía que una parte de la deducción efectuada por el recurrente sea una parte imputada a las empresas de su grupo económico,



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

pues el software materia de observación también fue implantado en las empresas vinculadas al recurrente.

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

Que el citado artículo agrega que, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 antes citado, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

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

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2607-5-2003 y 8318-3-2004 se establece que para que un gasto se considere necesario, requiere que exista una relación de causalidad de gastos producidos y las rentas generadas, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso en particular.

Que según lo precisado en reiterada jurisprudencia, como las Resoluciones N° y , si bien es cierto que de acuerdo con lo establecido por el artículo 1351 del Código Civil, los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, no siendo necesaria alguna formalidad específica, salvo casos expresamente establecidos en la ley bajo sanción de nulidad, también lo es que la documentación que acredite la existencia de un acuerdo de voluntades entre las partes destinado a la realización de una operación concreta, aun cuando no es indispensable, resulta un elemento de prueba importante.

Que por otro lado, cabe indicar que en la Resolución N° este Tribunal ha señalado que si el contribuyente efectúa una deducción vía declaración jurada está en la obligación de sustentar su procedencia, dado que toda conciliación tributaria mediante declaración jurada implica necesariamente un análisis previo por parte del contribuyente, análisis que en la Resolución N° se ha precisado que debe estar acompañado de la documentación sustentatoria que corresponda por cada ejercicio gravable.

Que del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 8022 y 8023/reverso), se aprecia que la Administración observó la deducción efectuada por el recurrente, a través de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por los intangibles compuestos por licencias de softwares adquiridas a la empresa , por el importe total de S/ 564 110,25 y por un exceso de deducción por la suma de S/ 21 061,54, tal como se muestra a continuación:

Concepto	Importe US\$	Importe S/
SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes 2009	88 694,46	256 415,68
Proyecto Envíos de Dinero	76 177,37	220 228,78
Cash Managment Global América 2009	30 254,51	87 465,79
Total	195 126,34	564 110,25
Exceso de Deducción		21 061,54
Total monto reparado		585 171,79



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que por la diferencia de S/ 21 061,54, la Administración determinó que el recurrente dedujo un importe mayor al que le correspondía, determinado de la comparación entre el monto deducido vía la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, con el reporte presentado para acreditar el costo de los intangibles cargados a resultados.

Que obra en el expediente copia de las Facturas N° _____ y _____ emitidas por la empresa _____ (Grupo BBVA), por los conceptos de SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes, Proyecto Envíos de Dinero y Cash Management Global América 2009, por los importes de US\$ 88 694,46, US\$ 76 177,37 y US\$ 30 254,51, respectivamente (folios 1390, 1395 y 1449).

Que para sustentar la observación, el recurrente presentó el Contrato Marco Licencia y Mantenimiento de Software celebrado entre el recurrente en calidad de Licenciatario y la empresa _____ en calidad de Otorgante, el 26 de octubre de 2004 (folios 2557 a 2564), en el que se señala que el objeto del contrato es establecer los términos y condiciones que regirán la relación entre las partes. En especificaciones operativas se precisa que la citada empresa pone a disposición del recurrente el software que cumple con las especificaciones operativas del Documento de Encargo de Licencia de Software.

Que en dicho contrato se indica que por Licencia debe entenderse a la cesión definitiva e ilimitada de una copia del software para el uso personal del cliente y que la aludida empresa mediante la firma de cada Documento de Encargo de Licencia de Software otorga al recurrente la licencia sobre la copia del software y el manual de uso para su utilización en los sistemas informáticos. Se indica que la referida licencia se otorga por tiempo indefinido y tendrá carácter no exclusivo, por lo que el otorgante estará facultado para otorgar licencias o en general disponer de sus derechos de propiedad intelectual sobre el software a favor de terceros, ya sean o no residentes en la misma jurisdicción que el licenciatario.

Que se acuerda en dicho contrato que el recurrente estará obligado a pagar el precio por cada licencia especificada en el Documento de Encargo de Software, a menos que en este documento especifique lo contrario, siendo en dicho caso que se entenderá que está inmerso en el precio acordado.

Que de otra parte, en el acápite "Exponen" se precisa que al tratarse de un software corporativo la empresa _____, por sí o a través de terceros cuenta con los conocimientos adecuados para poner a disposición del recurrente el referido software conservando la citada empresa la titularidad de los derechos de propiedad intelectual, por razón de su carácter corporativo.

Que también presentó los Anexos I denominados Documento de Encargo de Licencia de Software N° _____ y _____ (folios 1386 a 1389, 1391 a 1394 y 1445 a 1448), de los que se observan que corresponden a las licencias por los conceptos de SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes, Proyecto Envíos de Dinero y Cash Management Global América 2009, antes citados.

Que en cuanto a la licencia por SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes (folios 1445 a 1448) del referido Anexo I antes señalado se verifica que indica quiénes son las partes (el recurrente y la empresa Aplica Soluciones Globales S.L.), las especificaciones técnicas del software, pruebas e implantación, precio, fecha máxima de entrega y coordinadores, advirtiéndose además que, de acuerdo con las especificaciones técnicas del software, la licencia comprende el sistema de seguimiento a la productividad, la Aplicación de Marketing y el Aplicativo de Productividad Comercial, precisándose que son sistemas corporativos aplicados regionalmente de los cuales una copia sería instalada en los ambientes de producción del recurrente y por la cual este pagaría la suma de US\$ 88 694,46, siendo la fecha máxima de entrega el 31 de diciembre de 2009.

Que asimismo, respecto de la licencia por envío de dinero 2009 (folios 1391 a 1394), en las especificaciones técnicas se precisa que la licencia del software comprende el desarrollo e implantación de envíos de dinero a Argentina (actualización de la última versión), Colombia, México y Perú, por este último país referido a desarrollar un esquema de recepción de las remesas en la moneda euro (también



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

última versión), por lo cual la citada empresa otorgará una copia del aludido software para que se proceda a su instalación en los ambientes previos a la producción, y pagará la suma de US\$ 76 177,37, siendo la fecha máxima de entrega el 31 de diciembre de 2009.

Que igualmente, sobre el software Cash Management Global América 2009 (folios 1386 a 1389) se precisa en dicho Anexo I en el rubro especificaciones técnicas que la licencia del software comprende: i) la capa gestora H2H/Swift, que implica incorporar la emisión de órdenes de clientes y a la operación del BBVA mediante la infraestructura corporativa de SWIFT y arquitectura de canales con la finalidad de cumplir el intercambio de información bajo formatos estándar locales; ii) el BP Implantación, que implica, entre otras actividades, la generación de visiones funcionales y traslado de requerimientos hacia equipos de TyO regionales y locales, gestión y priorización de requerimientos hacia los equipos de TyO corporativos y locales, seguimiento a planes de trabajo regionales y locales; y iii) Implantación de Desarrollo Genérico que implica cubrir algunas necesidades como aceptación de clientes al servicio Macug de manera ágil, generación de respuestas al cliente de acuerdo a contenido de archivo y captación del mercado al ofrecer productos que otros bancos no ofrecen; por dicho software la aludida empresa otorgará una copia para que se proceda con su instalación en los ambientes previos a la producción, pagando la suma de US\$ 30 254,51, siendo la fecha máxima de entrega el 31 de diciembre de 2009.

Que como se puede apreciar de la lectura del contrato marco y los Anexos I antes citados, contrariamente a lo afirmado por la Administración, no se desprende que el monto facturado por los softwares precisados en los considerandos anteriores corresponda a trabajos que se ejecutarán en las empresas del grupo, pues si bien se precisa en los aludidos Anexos I que la conformación de los softwares a instalar en los ambientes de producción del recurrente se encuentran instalados a nivel corporativo, también se precisa que las licencias de los softwares observados, corresponden a las copias de estos que se instalarán en los ambientes de producción conforme se ha señalado anteriormente y, por los cuales se pagará un precio.

Que en tal sentido, en el caso de autos, de la documentación antes reseñada, no es posible afirmar que el valor de los softwares por los conceptos de SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes, Proyecto Envíos de Dinero y Cash Management Global América 2009 incluya también la instalación en las empresas del grupo económico del recurrente, de tal manera, que deba distribuirse su costo, no habiendo la Administración hecho referencia a otra documentación de la cual se desprenda su afirmación, por lo tanto, al no encontrarse debidamente sustentado el reparo, procede levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que dado el sentido del fallo, no resulta relevante emitir pronunciamiento sobre los planteamientos formulados por el recurrente sobre dicho extremo.

Que en relación con la diferencia de S/ 21 062,54, se aprecia que la Administración, a través del Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° y el Punto 10 del Requerimiento N° (folios 2634 2635/reverso y 2748 a 2750), dejó constancia de una diferencia detectada por el aludido importe, como resultado de la comparación entre el importe deducido por la suma de S/ 4 456 573,00 mediante la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y el importe contabilizado de S/ 4 435 511,46, no habiendo el recurrente expuesto argumento alguno ni presentado documentación que sustente dicha diferencia, conforme dejó constancia la Administración.

Que por lo expuesto, al no haber sustentado la referida diferencia de S/ 21 061,54, procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

- **Gastos contabilizados en la Cuenta sustentados** - **Incentivo Anual a 12 Sueldos no sustentados**

Que el recurrente sostiene que la existencia de una política laboral de incentivos no constituye un requisito previsto en la Ley del Impuesto a la Renta que condicione la deducción de los gastos otorgados



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

a trabajadores con motivo del cese de su vínculo laboral, esto es, que exista un documento por escrito donde conste una política o un programa que regule el incentivo.

Que manifiesta que en el caso de autos debe verificarse si ante una misma situación se aplicó un criterio similar, lo que efectivamente ocurrió, dado que a aquellos trabajadores que negociaron su salida se les abonó el mencionado incentivo bajo los mismos parámetros, para lo cual se tomó en cuenta el tiempo de prestación de servicios y el importe del sueldo que venían percibiendo y los criterios establecidos en las normas laborales para el pago de la indemnización por despido arbitrario. Señala que no resulta aplicable al presente caso la política de incentivos otorgados con ocasión del cese, toda vez que no tiene como parte de su política interna el supuesto de renunciaciones negociadas con los trabajadores, de allí que no cuenta con documentos que regulen procedimentalmente dicha práctica.

Que menciona que la entrega de los incentivos no constituye una liberalidad, por cuanto fueron otorgados como consecuencia de una negociación con el trabajador y al ser entregados a todos los trabajadores con los que se acordó la culminación de su vínculo laboral, cumple con el criterio de generalidad. Anota que era en tales casos de negociación individual para el cese de labores en que convenía con el trabajador respecto del programa de incentivo para la constitución de nuevas empresas, como el caso del trabajador , en que le comunicó el incentivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral; sin embargo, precisa que de la lectura de dicho artículo no se desprende que su obligación sea informar de manera escrita a los trabajadores la existencia del aludido incentivo, y que en virtud del principio de publicidad de las normas legales, los trabajadores conocían de ese tipo de incentivos por cese.

Que refiere que en el presente caso demostró que existe documentación a través de la cual acreditó la entrega de los incentivos en favor de sus trabajadores, motivo por el cual considera que no resulta indispensable la presentación de actas o acuerdos para sustentar los beneficios observados.

Que anota que en el caso del trabajador el importe entregado a su favor sigue la misma naturaleza del resto de los trabajadores, esto es, fue otorgado con ocasión del acuerdo de la culminación del vínculo laboral, y si bien por error en la Planilla Electrónica se declaró bajo el concepto de "vale de refrigerio", posteriormente, presentó las declaraciones rectificatorias de abril y mayo de 2010.

Que aduce que los incentivos entregados a sus trabajadores con ocasión del cese cumplen con el criterio de generalidad, toda vez que de una evaluación conjunta de la documentación presentada se evidencia que los incentivos fueron entregados a todos los trabajadores que acordaron culminar su vínculo laboral, esto es, con los que tuvo una negociación previa a la renuncia. Agrega que en el caso de autos la Administración no ha acreditado que tales incentivos no se hayan entregado a todos los trabajadores con los que hubo una negociación previa, limitándose a señalar que no cumplió el criterio de generalidad.

Que indica que la Administración en la resolución apelada se refiere de manera general a los trabajadores cesados entre el 1 de diciembre de 2009 y el 1 de diciembre de 2010, sin identificar ni acreditar que exista trabajadores que renunciaron como consecuencia de un acuerdo previo y que estos no hayan recibido los incentivos materia de reparo, y dado que la carga de la prueba le asiste a quien afirma algo, es a la Administración a quien le corresponde sustentar dicha afirmación, conforme con lo dispuesto en las Resoluciones N° , , , y .

Que manifiesta que el criterio de generalidad no significa comprender a la totalidad de los trabajadores, sino que debe evaluarse en función al beneficio obtenido por los empleados que se encuentren en igual situación de la empresa, cita las Resoluciones N° , y .

Que en sus escritos ampliatorios (folios 8492 a 8498, 8569 a 8575 y 8722 a 8731) el recurrente solicita que se tenga en cuenta el criterio expuesto en la Resolución N° , según el cual, este Tribunal validó la deducción de incentivos por cese prescindiendo de una política escrita por el empleador, pues de acuerdo con su propia naturaleza estos constituyen una práctica reconocida, aceptada y plasmada en determinadas actuaciones de una empresa como ella, por lo que es posible que se vean reflejados en acuerdos individuales que resulten similares.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que reitera que cumplió con presentar documentación suficiente a través de la cual acreditó que la entrega de los incentivos se efectuó con ocasión del cese de las labores de sus trabajadores, y que además estos fueron otorgados a todos aquellos que negociaron su renuncia, lo que considera se encuentra acreditado con las cartas remitidas a dicho personal, cuyo texto es similar al caso resuelto en la citada Resolución N°

Que también señala que la Administración ha cuestionado la generalidad; no obstante, en ninguna parte de la resolución de determinación materia de impugnación ni menos aún en los Requerimientos N° y sus resultados se establece que algún otro trabajador que estando en una situación similar a las de aquellos, no haya recibido el aludido incentivo anual de 12 sueldos.

Que agrega que, sin perjuicio de lo expuesto, en cualquier caso, los montos entregados a los colaboradores obedecían a pagos provenientes de un acuerdo contractual asumido como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral, esto es, que premunido de su derecho a la libertad contractual suscribió convenios individuales con sus colaboradores a efectos de acordar su cese a cambio de la entrega de un incentivo económico, por lo que considera que son deducibles de acuerdo con los pronunciamientos de este Tribunal en las Resoluciones N° y

Que por otro lado, solicita a este Tribunal que se tenga en cuenta que la Administración ya se pronunció sobre la deducibilidad de los incentivos por cese voluntario en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, levantando la observación, y que en este caso ha presentado los medios probatorios, los cuales son similares a los aportados por el ejercicio 2012. Asimismo, solicita que se tenga en cuenta las Resoluciones N° y, en las que este Tribunal ha reconocido que, cuando ya emitió pronunciamiento, respecto de otro periodo tributario, anterior o posterior, corresponde aplicar similar razonamiento con relación a un mismo reparo.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8836 a 8841), el recurrente reitera sus argumentos e indica que este Tribunal mediante las Resoluciones N° y, ha establecido que los conceptos entregados voluntariamente por el empleador, tales como las gratificaciones extraordinarias, responden a un acto voluntario del empleador, en la medida que no existe obligación legal de efectuarlos, siendo el nexo el vínculo laboral (el inicio, mantenimiento o cese del mismo), por lo que serán deducibles como gasto al amparo del literal I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación de la citada ley, aun cuando no se presente una política laboral de incentivos específica, ya que los incentivos mediante acuerdos individuales calzan como una política general.

Que en cuanto al criterio de generalidad del gasto, señala que, según la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ello implica que el beneficio se otorgue a trabajadores en condiciones similares, considerando jerarquía, especialización y zona geográfica, por lo que no es necesario que el beneficio alcance a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que se verifique en función del beneficio obtenido por trabajadores de rango o condición similar. Cita la Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 08531-4-2016 y 02371-3-2017.

Que además refiere que de la evaluación conjunta de los documentos presentados como renuncias voluntarias e irrevocables al trabajo y solicitud de exoneración del plazo de ley de 30 días calendarios, cartas de respuesta aceptando la solicitud del trabajador, cartas emitidas comunicando el otorgamiento de la gratificación extraordinaria, recibos de pagos y las liquidaciones por tiempo de servicios, se evidencia que se cumplió con la generalidad del gasto, ya que los incentivos fueron entregados a todos los trabajadores que acordaron culminar su vínculo laboral, es decir, aquellos que participaron en una negociación previa a la renuncia; y que es importante destacar los conceptos observados corresponden a un exceso de las doce remuneraciones, motivo por el cual estos incentivos fueron gravados con el Impuesto a la Renta de quinta categoría, lo que no debe afectar su deducibilidad. Reitera que en el caso de autos la Administración no ha identificado ni acreditado que estos incentivos no se hayan entregado a todos los trabajadores con los que hubo una negociación previa.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que por su parte, la Administración señala que teniendo en cuenta que el recurrente alega haber efectuado el cese de trabajadores como consecuencia de un acuerdo individualizado, con sus propias características y capacidad de negociación, estaría ante una figura de Convenio de Mutuo Disenso, que es un acuerdo entre el trabajador y el empleador para extinguir el vínculo laboral a cambio de la entrega de una suma de dinero en favor del trabajador, lo que se conoce como "compra de renuncia". Agrega que la norma contempla dos modalidades de Convenio de Mutuo Disenso: a) Incentivo para la Constitución de una nueva empresa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley de Formación y Promoción Laboral, y b) Entrega de suma graciosa también denominada gratificación extraordinaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicio, siendo que, de la revisión de la documentación presentada por el recurrente, se advierte que el incentivo económico fue entregado en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 47, para la constitución de empresas establecidas en la Ley General de Sociedades; sin embargo, el recurrente no exhibió ni proporcionó documentación relacionada al establecimiento de programas de incentivos que fomenten la constitución de nuevas empresas como el Libro de Actas o algún documento de fecha cierta en el que se verifiquen las condiciones que debían cumplirse para que determinados trabajadores accedan a estos beneficios, de modo que resulte una herramienta objetiva para el establecimiento de un programa de incentivos.

Que manifiesta que la documentación presentada por el recurrente no resulta suficiente para acreditar de manera fehaciente la organización de un programa de incentivos aplicado durante el ejercicio 2010, por cuanto los documentos presentados no sustentan el haber puesto de conocimiento de los trabajadores el referido programa.

Que además señala que, que al no haber sido probada la existencia de un programa de incentivos, los desembolsos constituyen una liberalidad del recurrente, por lo tanto, para su deducción debía demostrarse que dichos incentivos cumplieran con el criterio de generalidad, conforme con lo dispuesto en el inciso l) en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a Renta, lo que no fue acreditado, toda vez que de la documentación proporcionada se advierte que la decisión de entregar el beneficio materia de grado se debió a una decisión unilateral y voluntaria del recurrente y no a un acuerdo bilateral suscrito con el trabajador.

Que respecto del pago realizado a favor del trabajador _____, por el concepto de Reconocimiento Extraordinario por motivo del cese, señala que al no haber sustentado el criterio de generalidad mantiene la observación.

Que según se observa de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° _____ (folios 8010 a 8021 y 8039), la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta _____ - Incentivos Anual a 12 sueldos, por la suma de S/ 6 830 038,00, al considerar que el recurrente no sustentó documentariamente los acuerdos ni políticas laborales o incentivos para el otorgamiento del incentivo anual a 12 sueldos; así como tampoco el cumplimiento del criterio de generalidad, sustentándose en lo señalado en los Requerimientos N° _____ y _____ y sus resultados y citando como base legal el primer párrafo e inciso l) del artículo 37 y el artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que a través el Punto 1 del Requerimiento N° _____ (folios 2389 y 2390), la Administración comunicó al recurrente que de la evaluación realizada a la información proporcionada en virtud del Requerimiento N° _____ observó que realizó pagos en favor de diversos trabajadores, entre otros, por concepto de Incentivo anual a 12 sueldos (gratificaciones extraordinarias) contabilizados en la Cuenta _____, los cuales fueron deducidos mediante la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada con Formulario PDT 668 N° _____ el 4 de abril de 2011, por lo que solicitó explicar la naturaleza, origen y aplicación de dicha deducción, indicando la base legal respectiva y el motivo por el cual solo se otorgó dicho beneficio a algunos trabajadores, teniendo en cuenta que otros trabajadores tenían funciones y/o cargos similares, según se detalla en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento; adicionalmente, debía presentar documentación que sustente los acuerdos establecidos para el pago de dichas gratificaciones extraordinarias tales como: políticas remunerativas de pago de bonos y/o gratificaciones extraordinarias, acuerdos, contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, estados de cuenta bancarios, trabajos



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

realizados, informes, planillas, certificados, actas de conformidad, ratificaciones por las áreas competentes, comunicaciones internas, medios de pago, u otros documentos que considere pertinente.

Que en cuanto a la "Política de remuneraciones y de incentivos", precisó que ambas debían corresponder a las vigentes al ejercicio 2010 y aprobadas por el Directorio u otro órgano de control, de ser el caso, por lo que el recurrente tendría que exhibir las Actas de Directorio.

Que en su escrito de respuesta a dicho requerimiento presentado el 28 de agosto de 2017 (folios 2353, 2354, 2356 y 2357), el recurrente manifestó que el incentivo de 12 sueldos corresponde a la entrega de gratificaciones al personal, con el cual negoció su renuncia por mutuo acuerdo, asegurándose de esa manera de no tener demandas o denuncias de carácter laboral con motivo de la resolución del vínculo laboral; precisa que en esos casos suscribía con el trabajador el acuerdo y este presentaba su renuncia que originaba la cancelación de dicho beneficio. Agrega que la citada gratificación se encontraba dentro del alcance del Programa para la constitución de empresas conforme con lo dispuesto en el artículo 47 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo No 728, Decreto Supremo N° 002-97-TR, la cual era declarada a través de su Planilla Electrónica (Casilla 403). Asimismo, indica que las políticas de remuneración e incentivo vigentes en el ejercicio 2010 fueron aprobadas por el Directorio mediante Actas del Directorio que fueron presentadas.

Que mediante escrito presentado el 1 de setiembre de 2019 (folios 2346 y 2347) el recurrente dejó constancia de la presentación del reporte de las personas que recibieron esta gratificación mediante medio magnético; así como del Manual de Recursos Humanos sobre la Gestión Integral de Recursos Humanos.

Que precisó que, en el caso del colaborador _____, a quien le pagó una bonificación equivalente a S/ 250 321,00, que detectó que por error fue declarado en la Planilla Electrónica como vale de refrigerio en la Casilla 914; por lo cual procedió a corregir el error rectificándolo a Gratificación Extraordinaria, declarando dicho importe en la Casilla 403.

Que en el Resultado del aludido requerimiento (folios 2330 a 2337/reverso), la Administración dejó constancia del escrito e información proporcionados por el recurrente e indicó que no acreditó con la documentación sustentatoria los acuerdos realizados a favor de los trabajadores y/o la aprobación por parte de la Gerencia General, Junta de Accionistas o Acuerdos de Directorio, entre otros, los pagos extraordinarios realizados en favor de los trabajadores con motivo del cese, dentro de ellos, el trabajador _____, así como la ratificación respecto de la obligación de pagar estos beneficios por el ejercicio 2010, ni que corresponden a una política laboral o de incentivos; o se haya convenido o acordado entre empleador y trabajador el pago de gratificaciones extraordinarias, ni su forma de cálculo o determinación, ni en qué casos correspondía que un trabajador reciba dicho beneficio; ni el criterio de generalidad establecido en la Ley del impuesto a la Renta.

Que así, la Administración consideró que el recurrente no acreditó la existencia de un programa o política de incentivos que beneficie a los trabajadores en las mismas condiciones ni que se aplique de manera general dichos incentivos; así como un programa de ayuda para la constitución de nuevas empresas a favor de los trabajadores cesados. Asimismo, refiere que tampoco ha demostrado que se ha suscrito convenios individuales o colectivos con los trabajadores beneficiados para que el contribuyente se encuentre obligado a realizar los pagos efectuados más allá de los obligados por ley para que sean deducibles tributariamente, ni el interés de parte del trabajador beneficiado en la constitución de una nueva empresa o de obtener mayores beneficios a los establecidos por ley al momento de su renuncia, debido a que en ningún caso solicitó el acogimiento a algún beneficio.

Que refiere que, si bien no existe norma alguna que obligue a las empresas a establecer acuerdos a favor del personal con motivo de cese por parte de la Gerencia General, Junta de Accionistas o Acuerdos de Directorio, entre otros, les corresponde probar que existió un acuerdo en favor de los trabajadores que cumplan, entre otros, con el criterio de generalidad para que sean deducibles tributariamente.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2042 a 2045), la Administración comunicó al recurrente que, mediante el acápite a) del Punto 1 del Resultado al Requerimiento N° , efectuó observaciones por el pago de bonos de 12 sueldos por motivos de cese en favor de diversos trabajadores, contabilizado en la Cuenta - Incentivos anual a 12 sueldos y respecto del pago realizado al trabajador Oblitas Tejada, solicitándole que presente los respectivos descargos y documentación que los acredite.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó el escrito de 14 de noviembre de 2017 (folios 1301 a 1302) en el que menciona que, de la liquidación de beneficios sociales, del pago que se le hizo al trabajador por la gratificación por acuerdo de cese a fin de constituir una nueva empresa (según lo establecido en el artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728) y la carta de renuncia, se verifica la ejecución de las prestaciones por cada una de las partes, que no necesariamente debe constar por escrito sino que puede comprobarse de la documentación que acreditan tales prestaciones. Añade que la generalidad se comprueba al verificarse que las gratificaciones extraordinarias fueron entregadas solamente a aquellos trabajadores que negociaron el cese de su vínculo laboral; agrega que los motivos de la desvinculación laboral con dichos trabajadores fueron variados como por ejemplo por temas de estrategia de reorganización de empresa, por reducción de trabajadores, por pérdida de confianza, entre otros, precisando que no se trata de trabajadores que hayan cometido una falta grave que sustente su despido, sino de trabajadores que renuncian por su voluntad.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 2023 a 2027/reverso) la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente e indicó que de su evaluación se aprecia que las razones por las cuales renunció un grupo de trabajadores (acogimiento de jubilación, motivos personales y sin motivo), no obedecía a su interés de acogerse al beneficio para la constitución de una nueva empresa o a fin de obtener mayores beneficios a los establecidos por ley, y que no se indica en la carta de renuncia o en algún documento que responda una negociación individual o colectiva.

Que por otro lado, precisa que no resulta razonable lo señalado por el recurrente en el sentido de que luego que se pagaba a los trabajadores sus beneficios sociales, estos debían acercarse para recibir su gratificación extraordinaria por acuerdo de cese siendo que, si decidía acogerse al programa para la constitución de empresas, recién presentaba su carta de renuncia. También indica que los pagos realizados a los trabajadores no constituyeron una indemnización prevista en la norma laboral, por cuanto las cartas de renuncia fueron de carácter voluntario, decidida por cada trabajador.

Que asimismo, menciona que el recurrente no ha acreditado los motivos de la desvinculación de los trabajadores, pues no sustentó documentariamente que estos correspondan a estrategias, reorganización del Banco, un plan de reducción de trabajadores o que hayan incurrido en la pérdida de confianza, tal como afirma, por lo que no se sustentó el criterio de generalidad.

Que por lo expuesto, la Administración mantuvo la observación por la suma de S/ 6 579 716,75, al considerar que el recurrente no acreditó con la documentación fehaciente la existencia de un programa de desvinculación o política de incentivos por motivos diferentes a la señalada anteriormente que beneficie a los trabajadores en las mismas condiciones ni que se haya aplicado de manera general, ni muchos menos la existencia de un programa de ayuda para la constitución de nuevas empresa a favor de los trabajadores cesados, acuerdos realizados a favor de estos y/o la aprobación por parte de la Gerencia General, Junta de Accionistas o Acuerdos de Directorio o su ratificación respecto a la obligación de pagar estos beneficios por el ejercicio 2010; así como tampoco que hayan acordado con el Banco el pago de gratificaciones extraordinarias, el cálculo o determinación del monto otorgado, ni en qué casos correspondía que un trabajador reciba dicho beneficio; así como tampoco el criterio de generalidad aplicado a los trabajadores (Directivos y empleados) establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en igual sentido, consideró que, por los mismos fundamentos, el recurrente tampoco acreditó la deducibilidad del pago realizado en favor del trabajador por la suma de S/ 250 321,00.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que a través del Ítem E del Anexo N° 01 al Requerimiento N° _____, emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 7220 a 7225), la Administración comunicó al recurrente la observación formulada en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____, referida a la falta de sustento de los gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Incentivos Anual a 12 sueldos, con acuerdos o políticas laborales o de incentivos, así como le observó no haber aplicado el criterio de generalidad, solicitándole que presente su descargo.

Que en respuesta, el recurrente presentó el escrito el 10 de diciembre de 2018 (folios 6808 y 6818), en el que manifiesta que la Administración trata de forzar una figura distinta a la que corresponde a la realidad, pues pretende desconocer un gasto real. Añade que la Administración considera que los trabajadores renunciaron sin condicionamiento alguno; no obstante, de los documentos presentados fluye claramente que se trata de acuerdos individuales, mediante los cuales se pagan gratificaciones extraordinarias con motivo de pactar su renuncia.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 7157 a 7162/reverso), la Administración señaló que mantiene su posición bajo los argumentos expuestos en los Resultados de los Requerimientos N° _____ y _____ y el mismo Requerimiento N° _____, toda vez que el recurrente no ofreció nuevas pruebas documentarias que permitan comprobar sus afirmaciones.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37 de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley; 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, y 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, 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° _____, ha señalado que de acuerdo con el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, y 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 haya 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



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

empresas, así como los criterios utilizados para determinar el monto del beneficio otorgado a cada trabajador y verificar la aplicación objetiva de tales criterios.

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

Que de lo antes expuesto, se aprecia que la Administración cuestiona el pago del incentivo proporcionado a los trabajadores para la constitución de nuevas empresas por el importe de S/ 6 830 037,75 registrado como gasto en la Cuenta - Incentivos Anual a 12 sueldos, al considerar que el recurrente no había cumplido con presentar documentación y/o información que acredite la existencia de acuerdos individuales o colectivos y que estos hubieran sido aprobados por la gerencia, la junta general de accionistas y/o Directorio; así tampoco, la existencia de un programa de incentivos o política laboral, la forma de cálculo o determinación de la gratificación, que hubiese sustentado en qué casos le correspondía a un trabajador recibir dicho beneficio; así como que dicho beneficio cumple con el criterio generalidad. Por los mismos fundamentos mantuvo la observación por el pago realizado al trabajador Oblitas Tejada.

Que en ese sentido, la materia controvertida consiste en determinar si los gastos por incentivo por el cese de personal registrados en la Cuenta - Incentivos Anual a 12 sueldos fueron otorgados en función de acuerdos individuales o a través de una política de incentivos y si además cumplen con el criterio de generalidad establecido en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Resultado del Requerimiento N° (folio 2332), se aprecia que la Administración detalló el importe materia de observación por la suma de S/ 6 579 716,75, conformado por el incentivo adicional a 12 sueldos motivo del cese de 60 trabajadores²⁰ que, de acuerdo con la afirmación del recurrente, una parte corresponde a las gratificaciones contabilizadas en la Cuenta , conforme se aprecia de un Cuadro denominado Reporte de Incentivos por Cese 2010 (folio 8194).

Que a efectos de sustentar la observación, el recurrente presentó copia del Manual de Recursos Humanos del recurrente (folios 8062 a 8077), que versa sobre: i) la gestión integral de recursos humanos, ii) el modelo de gestión integral de recursos humanos (en este último se precisa que el modelo de dicha gestión se basa en cinco pilares desde el reclutamiento y selección del personal hasta su desvinculación), iii) gestión de personal, iv) esquema de valoración y evaluación y v) compensaciones.

Que de lo expuesto, se tiene que el Manual de Recursos Humanos solo permite conocer el tratamiento que el recurrente otorga a un trabajador en virtud de su vínculo laboral y si bien hace referencia a que el modelo aplicado trata desde el reclutamiento de una persona hasta su desvinculación, no se aprecia sobre esta última condición el manejo que le otorga, por lo que dicho documento no permite advertir un tratamiento cuando se produce el cese de un trabajador.

Que el recurrente asimismo presentó un documento denominado Reporte de Gratificaciones Diversas y PTU pagadas en el año 2010 (folio 2348), en el que se detalla los importes declarados en la Casilla 403 del PLAME, dentro de ellos, el incentivo adicional a 12 sueldos y la corrección PDT, apreciándose que por el citado incentivo se precisó que fue contabilizado de manera manual en la Cuenta .

Que así también, se aprecia que presentó copia de las cartas de renuncia de los trabajadores de Códigos 4619, 9939, 4443, 4681, 2630, 2972, 7733, 6952 y 9437, a las cuales adjuntó cartas emitidas por el recurrente y dirigidas a los citados trabajadores en las que acepta su renuncia y le comunica la fecha en

²⁰ De Códigos 4923, 5851, 5868, 7592, 10288, 2231, 11491, 12933, 12123, 3708, 15249, 4641, 5662, 5744, 5636, 5629, 3434, 5451, 4070, 5101, 4042, 4083, 4269, 1704, 1244, 4050, 7648, 2479, 2490, 10468, 4619, 11307, 9939, 1783, 7046, 7186, 8379, 10565, 13043, 4443, 4681, 7371, 2630, 2624, 13633, 8619, 2787, 15235, 7950, 2218, 105384, 2972, 1700, 7733, 7042, 10330, 2500, 6952, 9437 y 3011.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

que se producirá el cese, los beneficios que obtendría con este y las pautas para la constitución de una nueva empresa; así también acompañó a dichos documentos los recibos por la percepción de las sumas otorgadas consignando que se realizó bajo los lineamientos del artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728 y la liquidación de beneficios sociales siendo que en este último punto no se expresa información alguna sobre la gratificación extraordinaria (folios 7864 a 7871 y 8086 a 8119).

Que así, de la revisión de documentación citada en el considerando anterior se aprecia que los aludidos trabajadores presentaron cartas de renuncia el 8 de abril, 26 y 31 de mayo, 5 de julio y 6, 13, 18 y 28 de octubre de 2010, comunicándole al recurrente sus renunciaciones voluntarias, siendo que en el caso del trabajador con Código 2630 se precisó que dicha renuncia obedecía a su jubilación, siendo que con motivo de las citadas cartas, el recurrente emitió con las mismas fechas cartas dirigidas a los citados trabajadores, en donde les comunica la aceptación de sus renunciaciones. Asimismo, acompañó a dichas cartas, comunicaciones dirigidas a los referidos trabajadores, indicándoles las fechas en que se produciría el cese de las labores y el otorgamiento de carácter unilateral y voluntario de ciertos beneficios, dentro de ellos, una gratificación extraordinaria.

Que asimismo, adjuntó a la documentación citada en el considerando anterior, cartas de fechas 15 de abril, 26 y 31 de mayo, 6, 15 y 31 de octubre y 5 de noviembre de 2010, en las que el recurrente comunica a los citados trabajadores que luego de convenir con el otorgamiento de un incentivo extraordinario por haber optado voluntariamente el cese del vínculo laboral y haber expresado su deseo de que dicho incentivo sería destinado a la constitución de una nueva empresa, se le otorga las pautas para dicho efecto, precisando que el aludido incentivo se encuentra comprendido dentro del alcance del artículo 18 de la Ley del Impuesto a la Renta, relativo a la inafectación de los importes que se paguen a los trabajadores al producirse su cese con arreglo a lo previsto en el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, apreciándose que fueron recibidos por los aludidos trabajadores.

Que cabe señalar que por los trabajadores con Códigos 4619 y 2630 se advierte que por el primero no se consigna fecha de emisión ni recepción del citado documento (folio 8096) y por el segundo no se presentó el aludido documento (folios 8086 a 8090/reverso).

Que así también se advierte que el recurrente presentó los Recibos N° 1 y 2, en los que se hace referencia a los importes que recibió cada trabajador, dentro de ellos el importe adicional a 12 sueldos materia de observación. Al respecto, cabe indicar que en las cartas en las que se les informa a los trabajadores sobre los beneficios que se les otorgaría se estableció un importe total como gratificación extraordinaria, los cuales, de acuerdo con los aludidos recibos fueron abonados en dos partes, una que corresponde a 12 sueldos y la otra, adicional a los 12 sueldos materia de observación, precisándose en ambos casos que fueron otorgados en virtud del artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728 y el Decreto Legislativo N° 002-97-TR. El recurrente también presentó las Liquidaciones por Tiempo de Servicios, en las que se deja constancia de la fecha de ingreso del trabajador, los años de servicios, el día del cese, la remuneración compensable, los periodos depositados, motivo del cese, entre otros.

Que de la evaluación de la documentación antes citada no se observa que por los importes entregados a los trabajadores con Códigos 4619, 9939, 4443, 4681, 2630, 2972, 7733, 6952 y 9437, en calidad de un adicional a los 12 sueldos, el recurrente hubiera suscrito con dichos trabajadores un convenio colectivo o individual para el otorgamiento de dicha gratificación extraordinaria al amparo del artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, pues si bien presentó una carta en la que informa a los trabajadores que les otorgaría con motivo de su cese una cantidad por gratificación extraordinaria, en dicho documento expresamente se señala que es otorgado por una decisión unilateral y voluntaria del Banco, documento que se condice con la carta en la que si bien se comunica al trabajador las pautas para la constitución de una nueva empresa, dichas pautas eran entregadas por el acuerdo sobre el otorgamiento de un incentivo extraordinario por haber optado voluntariamente el cese del vínculo laboral, lo que no permite tener certeza de dicha documentación, en cuanto a la existencia de un convenio colectivo o individual.

Que de lo antes expuesto, se tiene que el recurrente no ha cumplido con acreditar que el importe otorgado a los trabajadores con Códigos 4619, 9939, 4443, 4681, 2630, 2972, 7733, 6952 y 9437 corresponda a un incentivo para la constitución de empresas al amparo del artículo 47 del Decreto



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Supremo N° 002-97-TR, como consecuencia de un acuerdo entre ambas partes, no siendo suficiente la información presentada en la que se consigna que el importe observado fue entregado en virtud de dicha norma laboral, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a los demás trabajadores, no se aprecia que el recurrente haya presentado documentación que sustente la observación materia de grado, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación al trabajador con Código 6235, del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 2380) se advierte que la Administración observó el importe contabilizado en la Cuenta - Rectificación PDT por la suma de S/ 250 321,00²¹, manteniendo el reparo en la resolución apelada al considerar que el recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad respecto de dicho trabajador (folio 8211).

Que sobre el particular, cabe señalar que en el Resultado del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración señaló, entre otros, que el recurrente no acreditó que el importe otorgado al trabajador de Código 6235, haya cumplido con el criterio de generalidad, aspecto que fue confirmado en la resolución apelada, conforme se advierte en el considerando anterior: sin embargo, de la revisión de los Requerimientos N° , y sus resultados, no se advierte que la Administración haya efectuado un análisis previo a fin determinar el cumplimiento de dicho criterio, por cuanto no se aprecia que haya señalado al trabajador referente para sustentar que no se cumplió con el mencionado criterio.

Que en tal sentido, al no encontrarse debidamente sustentada la observación efectuada por la Administración respecto del reconocimiento extraordinario otorgado al trabajador de Código 6235, procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que si bien tal como afirma el recurrente, la política laboral de incentivos no constituye un requisito previsto en la Ley del Impuesto a la Renta que condicione la deducción de los gastos otorgados con motivo del cese de su vínculo laboral, esto es, que exista un documento por escrito donde conste una política o un programa que regule el incentivo, tal como se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04509-3-2021, ello no desvirtúa que debía presentar la documentación que acredite la deducción del gasto, siendo que en el caso de autos, debía presentar un convenio colectivo o individual suscrito con el trabajador para acreditar que la gratificación extraordinaria se otorgó por acuerdo mutuo como incentivo por su cese laboral, por lo que el argumento del recurrente en este sentido carece de sustentó.

Que contrariamente a lo señalado por el recurrente, la documentación que presentó no acredita que suscribió un convenio colectivo o individual con los trabajadores para el otorgamiento del incentivo adicional a los 12 sueldos, teniendo en cuenta además que parte de dicha documentación se contradice, conforme con el análisis expuesto precedentemente, en el sentido que mediante una de las cartas informó a los trabajadores que por una decisión unilateral y voluntaria del Banco se le otorgaría con motivo de su cese una cantidad por gratificación extraordinaria y en otras se le comunica a cada trabajador las pautas para la constitución de una nueva empresa, precisando que dichas pautas eran entregadas por el acuerdo en el otorgamiento de un incentivo extraordinario por haber optado voluntariamente el cese del vínculo laboral.

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido de que los montos entregados a los colaboradores obedecían a pagos provenientes de un acuerdo contractual asumido como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral, cabe señalar que conforme se ha expuesto precedentemente, en el caso de autos no se acreditó que los montos otorgados bajo el concepto de adicional a 12 sueldos se hubieran otorgado en virtud de un convenio colectivo o individual, donde se

²¹ Cabe indicar que de acuerdo con el pantallazo de la Liquidación de beneficios sociales de dicho trabajador presentado por el recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento N° (folio 2347/reverso), el importe materia de observación corresponde a un reconocimiento extraordinario por motivo de cese del trabajador.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

establezca el acuerdo de las partes, por el contrario, de las cartas donde se expone la fecha en que operaba el cese y los beneficios que se le otorgaría a cada trabajador se precisa que su entrega obedece a una decisión unilateral y voluntaria del Banco, por lo que en dicho caso no puede existir acuerdo alguno, sino una decisión tomada por el banco de otorgar una gratificación extraordinaria y, en consecuencia, no resulta atendible el argumento del recurrente ni aplicables las Resoluciones N° y a fin de sustentar su afirmación.

Que cabe resaltar que, si bien de la Resolución N° se desprende que para sustentar los montos que les fueron otorgados a los trabajadores con motivo de su cese en virtud de lo dispuesto en el artículo 47 del Decreto Legislativo N° 728, no se requería de una política escrita que recoja un programa de incentivos o ayuda para fomentar la constitución de una nueva empresa, se precisó en dicho caso que sí se requería de la presentación de convenios colectivos o individuales para establecer si el beneficio otorgado formaba parte de una política de la empresa y se entregaba con carácter general a los trabajadores que renunciaban voluntariamente a la empresa, caso distinto al de autos, en el que no se acreditó la suscripción de dichos convenios.

Que dado que el recurrente no acreditó que el beneficio por el concepto adicional a 12 sueldos no fue otorgado en virtud de un acuerdo contractual (convenio individual o colectivo), respecto de los 60 trabajadores materia de observación (excepto con relación al trabajador con Código 6235, cuyo reparo no se ajustó a ley como se ha expuesto precedentemente), no resulta relevante el pronunciamiento con relación a las Resoluciones N° y , citadas por el recurrente.

Que respecto del argumento del recurrente en el sentido de que este Tribunal debe tener en cuenta que la Administración ya se pronunció sobre la deducibilidad de los incentivos por cese voluntario en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, levantando la observación, por lo que debió otorgar el mismo tratamiento tributario para el ejercicio 2010, lo que no hizo, a pesar de haber presentado los medios probatorios, similares a los aportados por el ejercicio 2012; cabe señalar que no resulta pertinente para el presente caso por tratarse de un procedimiento de fiscalización distinto. Sin perjuicio de ello, de la revisión del Resultado del Requerimiento N° emitido por la Administración en la referida fiscalización (folios 8443 y 8444), se aprecia que la Administración observó el cumplimiento del criterio de generalidad por los montos otorgados en virtud del cese laboral de un trabajador, precisando que el recurrente contaba con una política de desvinculación laboral que fomentaba las renuncias negociadas con los trabajadores, esto es, existían acuerdos con los trabajadores, caso distinto al de autos, en tal sentido el argumento del recurrente así como la invocación a así como las Resoluciones N° y , aludidas carecen de asidero.

Que finalmente, cabe señalar que en aplicación de lo previsto en el artículo 147 del Código Tributario, no corresponde emitir pronunciamiento respecto a lo alegado por el recurrente en el extremo referido a que los conceptos observados corresponden a un exceso de las doce (12) remuneraciones, motivo por el cual estos incentivos fueron gravados con el Impuesto a la Renta de quinta categoría, no debiendo ello afectar su deducibilidad, debido que dicho aspecto no fue alegado al interponer recurso de reclamación (folios 7922 a 7927).

- Deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuada vía declaración jurada bajo el concepto de "Pago seg. RRHH" no sustentados

Que el recurrente deduce la nulidad de la resolución apelada (folios 8239 a 8241), al considerar que la Administración no ha mantenido un criterio uniforme al evaluar el reparo sobre deducción por gratificación extraordinaria por aniversario, efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta bajo el concepto de "Pago seg. RRHH", pues mientras la asignación por aniversario otorgada a sus directivos a partir del ejercicio 2008 no fue materia de acotación en los procedimientos de fiscalización de los ejercicios 2008 y 2009, arbitrariamente considera que no se ha acreditado el criterio de generalidad y constituye una gratificación extraordinaria en el ejercicio 2010, vulnerándose de esa forma el principio de seguridad jurídica y predictibilidad. Cita la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N°



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en su escrito ampliatorio (folios 8383 a 8397), el recurrente agrega que el concepto de "Asignación por Aniversario" es un beneficio otorgado en favor de sus directivos que reconoce el cumplimiento de sus objetivos y rendimiento dentro de la organización y que al ser entregado de manera recurrente desde el ejercicio 2008 al 2010 califica como una gratificación de carácter ordinario, por lo que corresponde ser deducida, al amparo de lo previsto en el inciso v) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta y no bajo el inciso l) del aludido artículo. Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04335-9-2014, que cita a su vez la Resolución N°

Que manifiesta que en el ejercicio 2008 otorgó gratificaciones extraordinarias en favor de sus directivos; no obstante, en dicho ejercicio no se le denominó "Asignación por Aniversario" sino que se otorgó bajo la denominación de "Reconocimiento Extraordinario", pero tenía la misma naturaleza como es el reconocimiento por el cumplimiento de objetivos y rendimiento, lo que considera fue corroborado por la Administración durante la fiscalización del ejercicio 2008, conforme se aprecia de la resolución de determinación emitida por dicho ejercicio y por el cual se le presentó documentación para sustentar que tal beneficio se otorgaba desde el ejercicio 2006, resultándole aplicable lo dispuesto en el inciso v) del referido artículo 37, siendo que la Administración levantó la observación al considerarla sustentada. Agrega que dicha gratificación también se otorgó en el ejercicio 2009 dándosele el tratamiento de "Asignación por Aniversario" a través de un convenio colectivo que celebró con sus funcionarios, ratificándose así la naturaleza de ordinaria de dicha gratificación, habiéndose señalado en dicho documento que tal beneficio se venía otorgando desde el ejercicio 2006. Agrega que este Tribunal en la Resolución N° analizó si dicha gratificación calificaba como un concepto remunerativo para el pago de Essalud del ejercicio 2011, concluyendo que dicha asignación se otorgó desde el ejercicio 2008 en favor de los directivos, por lo que quedaba acreditado que dicho beneficio se viene otorgando desde el año 2006 y que al año 2010 ya tenía la calidad de gratificación ordinaria y, por tanto, se encontraba dentro de lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultándole aplicable el criterio de generalidad invocado por la Administración; para los efectos, cita las Resoluciones N° y , en las que se expone que al considerarse que los conceptos fueron otorgados a los trabajadores con carácter remunerativo estos resultan casuales con la generación de renta, por lo que son deducibles en la determinación del Impuesto a la Renta.

Que señala que a través de la documentación presentada durante el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2010 y la que obra en poder de la Administración, obtenida en los procedimientos de fiscalización y contencioso tributarios de los ejercicios 2008 y 2009, acreditó que las asignaciones materia de observación fueron entregadas en mérito al rendimiento de los directivos y en cumplimiento de lo previsto en el convenio colectivo, por lo que consideraba que se trata de un gasto causal vinculado a la generación de renta y al giro del negocio.

Que indica que en el supuesto negado que se considere que en el presente caso resulta aplicable el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, también sobre la base de dicha norma, el gasto resulta deducible por cuanto cumple con el criterio de generalidad, dado que las asignaciones observadas fueron entregadas a directivos según las evaluaciones realizadas por sus superiores. Añade que la Administración incurre en confusión al pretender igualar a los directivos con el grupo de trabajadores denominados Asegurados, pues si bien la cuenta contable para hacer el pago a ambos grupos es la misma, ello no implica que sea por el mismo motivo que recibieron el beneficio, siendo que, en el caso de estos últimos, el beneficio otorgado obedecía a que al ingresar al Banco perdieron la posibilidad de percibir bonificaciones en sus antiguos centros de labores, por lo que les entregó una suma que pudiera compensar los importes dejados de percibir.

Que en sus escritos ampliatorios (folios 8498 a 8518, 8576 a 8595 y 8731 a 8747), el recurrente reitera sus argumentos, en el sentido de que las gratificaciones extraordinarias del ejercicio 2010 son pagos periódicos que tienen la misma naturaleza que los otorgados en los ejercicios 2006 al 2012, independientemente de su denominación y que el razonamiento de la Administración además de formalista es contradictorio, toda vez que ella misma en el Resultado del Requerimiento N° , correspondiente a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, reconoció que los conceptos de "bono de productividad" (2012), "gratificación extraordinaria" (2010) y "Asignación por Aniversario" (2011) tienen la misma naturaleza, por lo tanto, corresponden a un pago periódico.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que señala que para el ejercicio 2008 ha sustentado que dicho concepto se ha venido otorgando desde el ejercicio 2006, por lo que su pago resulta periódico, ordinario y remunerativo, tal como se aprecia de las fiscalizaciones de los periodos correspondientes.

Que indica que la Administración comete un error al cuestionar el carácter remunerativo de la gratificación extraordinaria debido a que el Convenio Colectivo de Trabajo de 12 de febrero de 2009 no hace mención a que se suscribió como consecuencia de beneficios laborales de carácter remunerativo, pues esta característica no se determina porque esté o no en un Convenio Colectivo de Trabajo, sino porque las gratificaciones extraordinarias anuales entregadas en forma consecutiva por dos años desnaturaliza su carácter extraordinario y la convierte en ordinaria a partir de la segunda entrega. Cita la Casación N° [redacted] y la Resolución N° [redacted].

Que por otro lado, solicita que se tenga en cuenta que la deducción de los gastos por gratificaciones extraordinarias fue materia de fiscalización por el ejercicio de 2012, apreciándose que la Administración levantó la observación al considerar el carácter ordinario de dichas gratificaciones. Agrega que el sustento documentario que utilizó la Administración para levantar la observación en el ejercicio 2012 es el mismo que ha presentado por el ejercicio 2010, como son las cartas dirigidas a los directivos, entre otros, en las que se comunica el otorgamiento de la gratificación, por lo que considera que correspondía que se otorgue similar tratamiento y se deje sin efecto el reparo materia de controversia al tener idéntica naturaleza y estar sustentada con la misma documentación que presentó para el ejercicio 2012.

Que así también, señala que los aspectos en discusión sobre la deducibilidad de las gratificaciones extraordinarias fueron los mismos en los ejercicios 2008 y 2010, por lo que considera que si, respecto del ejercicio 2008, la Administración concluyó que las observaciones se encontraban sustentadas, similar conclusión correspondía para el ejercicio 2010, teniendo en cuenta que estas se efectuaron sobre los mismos cargos.

Que refiere que la Administración ha reconocido expresamente que la gratificación extraordinaria por aniversario otorgada a los directivos independientemente de su denominación ha sido entregada durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, de allí que se trata de un concepto remunerativo cuyo tratamiento tributario o deducibilidad se rige por lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que este Tribunal no podría apartarse del fallo contenido en la Resolución N° [redacted], en la que se estableció que sus trabajadores habían recibido el concepto de "Asignación por Aniversario" en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, con independencia de que se le denominara de otro modo, toda vez que para determinar si el tratamiento tributario de determinado concepto otorgado al personal enmarca en el inciso l) o inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, resultaba necesario verificar si se encontraba o no frente a un concepto remunerativo, conforme con lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, así como los artículos 19 y 20 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicio.

Que también señala que la Administración es inconsistente al levantar el mismo reparo para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y confirmarlo para el ejercicio 2010, más aún si la información proporcionada es similar para ambos y que en las Resoluciones N° [redacted] y [redacted] se ha validado la deducción de beneficios otorgados trabajadores cuando se verifica que fueron sujetos a las retenciones de quinta categoría.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8829 a 8836), el recurrente reitera sus argumentos en el sentido de que la asignación por aniversario es un beneficio otorgado a favor de los directivos del Banco que reconoce el cumplimiento de sus objetivos y rendimiento dentro de la organización y que ha sido otorgada de manera recurrente desde ejercicios anteriores al ejercicio 2010, por lo que califica como una gratificación de carácter ordinario, en consecuencia, corresponde que sea deducida al amparo de lo dispuesto por el literal v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que en la Resolución N° [redacted] se analizó si dicha gratificación calificaba como



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

remuneración para el pago de ESSALUD del ejercicio 2011, concluyéndose que fue otorgada a favor de los directivos desde el ejercicio 2006, por lo que en el ejercicio 2010 ya tenía la calidad de gratificación ordinaria y, por tanto, se encontraba comprendida en el gasto contenido en el literal v) del artículo 37 de la Ley del IR y, no dentro del literal l) del referido artículo, como equivocadamente sostiene la Administración, en ese sentido, no resulta aplicable el criterio de generalidad invocado por aquella, debiendo verificarse únicamente la causalidad del gasto.

Que solicita que se tenga en cuenta la Resolución N° _____, toda vez que de esta se desprende el criterio referido a que si una controversia se encuentra directamente relacionada con el fallo que se emitió dentro de otro procedimiento contencioso tributario entonces el razonamiento vertido en este último deberá ser tomado en cuenta por el Colegiado, siendo que, en el presente caso, no cabe duda de que el fallo vertido en la Resolución N° _____ (sobre el Impuesto a la Renta del 2012), se encuentra directamente relacionado con la presente controversia sobre Impuesto a la Renta del 2010.

Que menciona que la Administración ha desconocido la deducibilidad de los gastos por gratificaciones extraordinarias fundamentándose en que dichos conceptos no son similares a los otorgados en periodos previos y posteriores pues tuvieron denominaciones diferentes, sin tener en cuenta que la entrega de gratificaciones extraordinarias anuales en forma consecutiva por dos años desnaturaliza su carácter extraordinario y las convierte en ordinarias a partir de la segunda entrega, como así lo ha reconocido la Corte Suprema en la Casación N° _____

Que cabe indicar que si bien con fecha 14 de diciembre de 2023, el recurrente presentó un escrito adicional (folios 8874 a 8877), al haberse presentado con posterioridad al plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario, no corresponde emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que por su parte, la Administración señala que de la revisión del Manual de Recursos Humanos presentado por el recurrente se desprende que la política salarial de este último tenía como objetivo incentivar el cumplimiento de las metas cuantitativas y cualitativas establecidas en función de un sistema de compensación (retribución fija voluntaria o variable) en los resultados obtenidos, de tal manera que el personal que obtenía mayor valoración al haber cumplido las metas establecidas, tendría una mayor retribución a través de la retribución variable, la cual contempla la entrega de bonos; sin embargo, en el referido manual no se establece un plan de bonos que señale la cantidad y tipos de bonos que serían otorgados, su determinación y forma del cálculo teniendo en cuenta la categoría del personal (directivo o trabajador); así como cuáles serían los requisitos para obtenerlo. Agrega que el recurrente tampoco presentó los acuerdos tomados en favor de los trabajadores y/o la aprobación por parte de la gerencia general, junta de accionistas o acuerdos de directorio, respecto de pagar dichos beneficios en el ejercicio 2010, ni su forma de cálculo o determinación, ni en qué casos correspondía a un trabajador recibirlo, por lo que determinó que el recurrente no sustentó la existencia de una política completa de otorgamientos de incentivos que aplique a todos sus trabajadores en igualdad de condiciones, concluyendo que no es posible afirmar que ha cumplido con el criterio de generalidad, pues para ello se requería los lineamientos que aseguren la participación de todos, lo cual implica determinar a quiénes, por qué y en qué medida recibirían tales gratificaciones o bonos.

Que menciona que si bien en el aludido manual se señalaba que la compensación por resultados se debía otorgar al trabajador que hubiera obtenido una valoración mínima del alcance de los objetivos de 150%; no obstante, del reporte en Excel denominado "Asignación por Aniversario 2010" tres personas reportaron una evaluación inferior a dicha valoración (145%, 81% y 87%), esto es, que no cumplían con la valoración mínima de 150%.

Que por lo expuesto, consideró que el recurrente no sustentó el cumplimiento del criterio de generalidad del gasto, dado que el beneficio no fue otorgado a todos los trabajadores con categoría similar ni demostró objetivamente cómo determinó el bono extraordinario entregado, debido a que si bien señala en el caso de los trabajadores al que denominó Asegurados que al tratarse de trabajadores con ingresos recientes al Banco y que perdieron la bonificación de sus antiguos centros de labores al incorporarse al BBVA, se le otorgó dicho beneficio, no presentó documentación que acredite su afirmación.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido que, al haberse otorgado dicho beneficio en ejercicios previos, se convirtió en una remuneración ordinaria, señala que de la revisión de las boletas de pago de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012 se advierte que los pagos fueron por concepto de reconocimiento extraordinario y no por asignación por aniversario, que igualmente por el ejercicio 2008, de las boletas de pago de enero a abril de 2010 se observa que el concepto que se consignó es el de gratificación extraordinaria y no asignación por aniversario, no habiendo presentado documentación que acredite la naturaleza de dicho concepto.

Que del Punto 4 de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7985 a 8010/reverso y 8039), se aprecia que la Administración reparó la deducción efectuada por el recurrente vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por la deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario denominada "Pagos seg. RRHH", por la suma de S/ 14 083 546,72, al considerar que el recurrente no sustentó con acuerdos, políticas laborales o de incentivos las gratificaciones extraordinarias por aniversario asignadas a los directivos y empleados y por no haber acreditado el criterio de generalidad previsto en la Ley del Impuesto a la Renta. Sustenta el reparo en los Requerimientos N° y sus resultados.

Que a través del Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2389 y 2390), la Administración comunicó al recurrente que, de la evaluación realizada a la información proporcionada en virtud de los Requerimientos N° y , observó que realizó pagos en favor de diversos trabajadores, entre otros, por el concepto de reconocimiento extraordinario contabilizado en la Cuenta - Reconocimiento Extraordinario, los cuales fueron deducidos mediante la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada mediante el Formulario PDT 668 N° de 4 de abril de 2011, por lo que solicitó explicar la naturaleza, origen y aplicación de dicha deducción, indicando la base legal respectiva y explicando el motivo por el cual solo se otorgó dicho beneficio a un grupo de trabajadores, teniendo en cuenta que otros trabajadores tenían funciones y/o cargos similares, según se detalla en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 2367 a 2387); adicionalmente, refirió que debía presentar documentación que sustente los acuerdos establecidos para el pago de dichas gratificaciones extraordinarias, tales como: políticas remunerativas de pago de bonos y/o gratificaciones extraordinarias, acuerdos, contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas, certificados, actas de conformidad, ratificaciones por las áreas competentes, comunicaciones internas, medios de pago, u otros documentos que considere pertinente.

Que el recurrente en su escrito de respuesta (folios 2355 y 2356), manifestó que el importe observado no corresponde a una gratificación extraordinaria sino a una asignación por aniversario establecida en el inciso g) del artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, otorgada por el Convenio Colectivo celebrado el 12 de enero de 2009, a los trabajadores representados en dicho convenio que ocupen las funciones y cargos vigentes a la fecha de entrega de la asignación; en cuanto al importe que se otorgaría, precisó que se convino que ello quedaría a libre discrecionalidad del Banco, dándole amplia libertad en fijar los criterios y pautas para establecer el importe, no teniendo los trabajadores la posibilidad de discutirlo.

Que así refiere que la Asignación por Aniversario proviene de un convenio colectivo de trabajo debidamente registrado ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y es un concepto no remunerativo, sobre el que además se ha aplicado la retención respectiva por el Impuesto a la Renta, por lo que considera que califica como un gasto para dicho impuesto.

Que en sus escritos de 13 de setiembre de 2017 (folios 2343 y 2346), dejó constancia de la información relacionada con la Asignación por Aniversario otorgada a sus directivos.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 2322 a 2330/reverso), la Administración dejó constancia del escrito e información proporcionados por el recurrente e indicó que de la evaluación de la documentación presentada se aprecia que no solo entregó gratificaciones extraordinarias a algunos directivos de la empresa sino también a algunos trabajadores con la misma justificación: Logro de Objetivos y aporte extraordinario, sin adjuntar documentación sustentatoria que demuestre qué objetivos



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

lograron cada uno de los directivos o trabajadores beneficiados, ni sustentó que aportes extraordinarios brindaron estas personas a favor de la empresa, a diferencia de sus demás compañeros de trabajo (Directivos y demás), por lo que concluyó que el recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad al haber excluido a directivos y trabajadores que ocupaban cargos o puestos similares según detalle consignado en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento.

Que agregó que del Convenio Colectivo aludido por el recurrente observó que en dicho documento no se estableció obligación de parte del Banco para otorgar algún beneficio económico, así como derecho a recibir algún beneficio económico de parte del trabajador (Directivo), por lo que considera que no es correcta la afirmación del recurrente en el sentido que en virtud de dicho convenio se comprometió a otorgar la aludida asignación por aniversario.

Que asimismo, refirió que el recurrente no sustentó las condiciones que estableció para otorgar el bono extraordinario por aniversario, ni acreditó documentariamente la verificación de las condiciones, criterios y pautas establecidas por el Banco y que tuvieron que cumplir cada uno de los trabajadores (Directivos y empleados) beneficiarios.

Que indicó que el Manual de Recursos Humanos no detalla los objetivos por función y productividad, además el recurrente no acreditó con los Reportes de la Escala de Consecución de Objetivos de cada trabajador (Directivo o empleado) el cumplimiento de los objetivos dispuestos por aquel.

Que de otro lado, manifiesta que el inciso g) del artículo 19 del TUO de Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, solo es aplicable si las asignaciones otorgadas a los trabajadores son consecuencia de una negociación colectiva, lo que no se presenta en el caso de autos, pues el recurrente no acreditó documentariamente que existió una negociación colectiva, así como tampoco haber otorgado dicha asignación a los trabajadores que no son Directivos como el caso de los trabajadores de Códigos 15362, 15416, 15487, 15534, 15600, 15680, 15688, 15722, 15745, 15685 y 104507.

Que por lo expuesto, la Administración mantuvo el reparo por la suma de S/ 14 083 546,72 por la deducción de gastos contabilizados en la Cuenta - Gratificaciones Extraordinarias por Aniversario, por los cuales el recurrente no acreditó con la documentación correspondiente que su otorgamiento obedecía a una política laboral o de incentivos, por acuerdos realizados a favor de estos y/o la aprobación por parte de la Gerencia General, Junta de Accionistas o Acuerdos de Directorio o su ratificación respecto a la obligación de pagar estos beneficios por el ejercicio 2010; asimismo, no acreditó, el cálculo o determinación del monto otorgado, ni en qué casos correspondía que un trabajador reciba dicho beneficio; así como tampoco el criterio de generalidad aplicado a los trabajadores (Directivos y empleados).

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2042 a 2044/reverso), la Administración comunicó al recurrente la observación contenida en el acápite b) del Punto 1 del Resultado al Requerimiento N° relacionada con las gratificaciones extraordinarias por aniversario en favor de sus directivos y empleados, para efectos de que presente sus descargos; así como la documentación que los sustenten.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 14 de noviembre de 2017 (folios 1299 a 1301), en el que reitera su argumento en el sentido de que el importe observado no es una gratificación extraordinaria, sino que corresponde a una asignación por aniversario otorgada en función del convenio colectivo celebrado con los trabajadores y que se sustenta en lo establecido en el inciso g) del artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios. Agrega que se comprometió a otorgar dicha asignación a los trabajadores que ocupen las funciones y cargos vigentes a la fecha de su entrega, siendo que el otorgamiento de los importes quedaría a su libre discrecionalidad, proporcionándosele amplia libertad en fijar los criterios y pautas para determinar dicho importe, conforme se advierte del citado convenio.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que menciona que de acuerdo con el numeral 13 del Convenio Colectivo sí existe una obligación real de otorgar a sus directivos un importe pagado con motivo de la conmemoración de una festividad para su empresa, por lo que considera que califica en el supuesto contenido en el inciso g) del artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, antes citado. Agrega que la forma en que se otorgaba este beneficio era señalándoles a los trabajadores un bono de referencia sobre el cual luego de aplicar la evaluación que obtenían por los rendimientos de la empresa, del área y personales, determinaba el importe.

Que indica que la Administración se confunde al igualar a los directivos con los trabajadores denominados Asegurados, pues si bien en la cuenta contable en la que se registraba ambos grupos es la misma, ello no significa que sea por el mismo motivo por el cual recibieron el bono; refiere que los Asegurados eran trabajadores con fecha de ingreso recientes y que al incorporarse al Banco perdieron su bonificación en sus centros de trabajo anteriores por la salida anticipada al otorgamiento de dicha bonificación usual en el mercado, es por ello que les efectuó el pago a los trabajadores que fueron contratados en el 2009.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 2019 a 2023/reverso), la Administración dejó constancia del escrito y documentación proporcionada por el recurrente e indicó, respecto de los argumentos expuestos que en el Resultado del Requerimiento N° , antes citado, que no acreditó que la gratificación por aniversario se haya establecido al amparo del inciso g) del artículo 19 del TUO de la Ley de Compensación de Tiempo de Servicios, toda vez que el recurrente no probó documentariamente que existió una negociación colectiva; por lo tanto, no tenía obligación de entregar dicha asignación, más aún cuando del Convenio Colectivo no se advierte que se haya establecido esta.

Que anota que de la revisión del archivo proporcionado por el recurrente no se aprecia evaluación alguna de rendimiento, los parámetros o indicadores objetivos utilizados y los resultados que se obtuvieron, a qué áreas les corresponde y qué factores individuales fueron considerados en dicha evaluación, por lo que no se probó la metodología empleada en la evaluación realizada, no habiendo presentado documentación que sustente sus afirmaciones.

Que sobre los trabajadores denominados Asegurados que no eran directivos, manifiesta que el recurrente no acreditó la pérdida de otorgamiento de bonificaciones en sus centros laborales de origen, ni que haya convenido con ellos al inicio de su contratación que les asignaría una bonificación por aniversario, ni que haya formado parte de algún convenio colectivo y/o individual, no habiéndose sustentado adicionalmente las condiciones que se establecieron para otorgar dicho bono distintas a las de aniversario.

Que en el Ítem G del Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 7220 a 7225), la Administración comunicó al recurrente la observación formulada en los Resultados de los Requerimientos N° y , referida a la deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuadas mediante la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, bajo el concepto de "Pagos se. RRHH no sustentadas", al considerar que dichas gratificaciones, contabilizadas en la Cuenta - Gratificaciones Extraordinarias por Aniversario, no se encuentran sustentadas en acuerdos ni políticas laborales o de incentivos, así como que hayan sido entregadas aplicando el criterio de generalidad.

Que cabe indicar que del Anexo N° 01 adjunto a dicho requerimiento (folios 7206 a 7214/reverso), la Administración señaló que, si bien mediante su escrito de 31 de enero de 2018 presentado en la reclamación contra la Resolución de Determinación N° (folios 4518 a 4522), el recurrente proporcionó documentación como boletas de pago y la planilla electrónica PLAME presentada por el ejercicio 2009 en los que se consigna el pago de gratificaciones extraordinarias a diversos trabajadores, no presentó documentación probatoria que acredite la naturaleza de dichas gratificaciones y si corresponden al mismo motivo por el cual se le cancelaron a los directivos y empleados del 2010. Preciso que en el Convenio Colectivo suscrito entre el recurrente y los representantes de los trabajadores

²² Declarada nula mediante la Resolución de Intendencia N° , modificada por la Resolución de Intendencia N° , antes aludida.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

(directivos), no se estableció obligación alguna de parte del recurrente en otorgar algún beneficio económico ni se estableció derecho a recibir un beneficio económico de parte de los trabajadores y tampoco se hace mención a que sería consecuencia de beneficios laborales de carácter remunerativo otorgados con anterioridad a la fecha de suscripción de dicho documento.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 10 de diciembre de 2018 (folios 6816 a 6818), en el que manifiesta que la gratificación extraordinaria se vuelve ordinaria a partir de la segunda entrega consecutiva y no a partir de la tercera como erradamente pretende la Administración, refiere que presentó las boletas de pago de los ejercicios 2008 y 2009 y el Plame del 2009, para acreditar que en dichos ejercicios también entregó tal gratificación, por lo que no hay duda de su carácter de ordinario, lo que se puede corroborar en el procedimiento de fiscalización que la Administración llevó a cabo por el ejercicio 2008 en que se otorgó la gratificación con motivo de la evaluación efectuada a sus directivos.

Que por otro lado, en cuanto a las políticas laborales o incentivos menciona que ha proporcionado el Convenio Colectivo suscrito con sus directivos, a través del cual se han establecido las pautas y criterios para el otorgamiento de la asignación por aniversario, que consisten en el buen desempeño que debería tener un directivo para hacerse acreedor de dicho beneficio; agrega que el aludido convenio como cualquier contrato debe ser respetado por las partes.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 7157 a 7161), la Administración dejó constancia del escrito y documentación proporcionada por el recurrente e indicó que este último no acreditó que el monto pagado a sus directivos se realizó por el concepto de asignación por aniversario, ni que fue otorgado por aplicación de un convenio colectivo, ni que se hubiera condicionado dicho beneficio, toda vez que no sustentó documentariamente el establecimiento de metas u objetivos cualitativos o cuantitativos que permitiera verificar qué condiciones impusieron para otorgar el bono extraordinario, es decir, los criterios y pautas establecidas que tuvieron que cumplir cada uno de los trabajadores beneficiados.

Que refiere que, de la revisión de las boletas de pago del año 2009, se aprecia que se consignó el pago por reconocimiento extraordinario y no por asignación por aniversario u otra asignación anual específica semejante, por lo que considera que el recurrente erróneamente señala que la gratificación materia de grado se otorgó consecutivamente y por ello correspondería a una gratificación ordinaria. También señala que, si bien en el año 2009 se efectuó una fiscalización en la que se observó el pago de gratificaciones extraordinarias declaradas con el Código 403 "gratificaciones extraordinarias" y no el Código 208 Asignación por Festividad, en dicha oportunidad señaló que el recurrente no presentó documentación respecto de la deducción.

Que señala que en el caso de autos no se puede establecer que la gratificación extraordinaria otorgada en el ejercicio 2010 corresponda a una ordinaria, por cuanto no se ha acreditado que la otorgada en el ejercicio 2009 tenga la misma naturaleza que la otorgada en el ejercicio 2010, por lo que considera que tal argumento no fue sustentado.

Que en cuanto al criterio de generalidad, menciona que el recurrente no cumplió con su aplicación, toda vez que verificó que no solo entregó gratificaciones a algunos de los directivos sino también a otros trabajadores que tenían la calidad de empleados como aquellos con Códigos 15685, 104507, 15680, 15534, 15688, 15362, 15487, 15416, 15722, 15600 y 15745.

Que de lo expuesto, se tiene que en el presente caso se tiene que verificar, en primer lugar, si la asignación por aniversario otorgada por el recurrente a sus trabajadores corresponde a una gratificación ordinaria que debía cumplir con el requisito previsto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta o a una gratificación extraordinaria que debía cumplir con lo regulado en el inciso l) de dicha ley, siendo que, de verificarse que dicho concepto se encuentra regulado en este último inciso, correspondería evaluar si el recurrente sustentó el cumplimiento del criterio de generalidad.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

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

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

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que según el artículo 6 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificado por Ley N° 28051, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición.

Que el artículo 7 de la citada norma establece que no constituyen remuneración, para ningún efecto legal, los conceptos previstos en los artículos 19 y 20 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 650, Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR.

Que el artículo 9 de la citada Ley de Compensación por Tiempo de Servicios (CTS), señala que es remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición. Se incluye en este concepto el valor de la alimentación principal cuando es proporcionada en especie por el empleador y se excluyen los conceptos contemplados en los artículos 19 y 20.

Que según el artículo 16 de la citada Ley de CTS, regular es aquella remuneración percibida habitualmente por el trabajador, aun cuando sus montos pueden variar en razón de incrementos u otros motivos. Por excepción, tratándose de remuneraciones complementarias, de naturaleza variable o imprecisa, se considera cumplido el requisito de regularidad si el trabajador las ha percibido cuando menos tres meses en cada período de seis.

Que el artículo 19 de la citada Ley de CTS, dispone que no se consideran remuneraciones computables a: a) Las gratificaciones extraordinarias u otros pagos que perciba el trabajador ocasionalmente, a título de liberalidad del empleador o que hayan sido materia de convención colectiva, o aceptadas en los procedimientos de conciliación o mediación, o establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo, o por laudo arbitral. Se incluye en este concepto a la bonificación por cierre de pliego; b) Cualquier forma de participación en las utilidades de la empresa; c) El costo o valor de las condiciones de trabajo; d) La canasta de Navidad o similares; e) El valor del transporte, siempre que esté supeditado a la asistencia al centro de trabajo y que razonablemente cubra el respectivo traslado. Se incluye en este concepto el monto fijo que el empleador otorgue por pacto individual o convención colectiva, siempre que



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

cumpla con los requisitos antes mencionados; f) La asignación o bonificación por educación, siempre que sea por un monto razonable y se encuentre debidamente sustentada; g) Las asignaciones o bonificaciones por cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento y aquéllas de semejante naturaleza. Igualmente, las asignaciones que se abonen con motivo de determinadas festividades siempre que sean consecuencia de una negociación colectiva; h) Los bienes que la empresa otorgue a sus trabajadores, de su propia producción, en cantidad razonable para su consumo directo y de su familia; i) Todos aquellos montos que se otorgan al trabajador para el cabal desempeño de su labor o con ocasión de sus funciones, tales como movilidad, viáticos, gastos de representación, vestuario y en general todo lo que razonablemente cumpla tal objeto y no constituya beneficio o ventaja patrimonial para el trabajador; y j) La alimentación proporcionada directamente por el empleador que tenga la calidad de condición de trabajo por ser indispensable para la prestación de servicios, las prestaciones alimentarias otorgadas bajo la modalidad de suministro indirecto de acuerdo a su ley correspondiente, o cuando se derive de mandato legal²³.

Que en virtud a ello y a las normas citadas precedentemente, para determinar que un concepto no tenga la calidad de remuneración en el marco del inciso a) del artículo 19 anotado, debe verificarse: 1) Que la finalidad con la que se otorga dicho beneficio no sea directamente contraprestativa, 2) Que su entrega no sea periódica, y 3) Que sea entregada libremente o que haya sido materia de convención colectiva, aceptada en los procedimientos de conciliación o mediación, establecidas por resolución de la Autoridad Administrativa de Trabajo o por laudo arbitral.

Que habida cuenta que se ha señalado que para establecer que un concepto no tiene carácter remunerativo, la liberalidad no es un elemento ineludible, es pertinente determinar si el pago del beneficio analizado resulta ocasional o, al contrario, es periódico o regular.

Que en cuanto al requisito de la ocasionalidad, este Tribunal en las Resoluciones N° y , con motivo de pagos efectuados por un empleador sus trabajadores, por concepto de bono vacacional otorgado de forma anual y por más de dos años consecutivos ha señalado lo siguiente: *“Que al respecto cabe señalar que de acuerdo con la doctrina laboral²⁴, para el caso peruano se reconoce la existencia de 3 tipos de gratificaciones: (a) Las gratificaciones legales, las mismas que se encuentran reguladas por la Ley N° 27735 y su Reglamento (Decreto Supremo No. 005-2002-TR), y son aquellas que corresponden obligatoriamente a los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada por motivo de Fiestas Patrias y Navidad; (b) Las gratificaciones ordinarias, que son aquellas que se pueden haber originado en una liberalidad, pero dada la frecuencia con que se han otorgado han adquirido el carácter de obligatorias; se indica además que si bien las gratificaciones ordinarias no se encuentran reguladas legalmente, nuestra jurisprudencia mayoritaria reconoce como obligatorias a las gratificaciones que se han entregado por un mismo motivo, por 2 años consecutivos; y (c) las gratificaciones extraordinarias, son las que tienen propiamente el carácter de gratificación (liberalidad), no siendo, por lo tanto, obligatoria su entrega”.*

Que en tal sentido, conforme con el criterio anteriormente expuesto, las gratificaciones o bonificaciones extraordinarias, o cualquier otra denominación que se relacione con el pago del empleador otorgado ocasionalmente y de forma anual, perderá dicha condición y por lo tanto se convertirá en ordinaria, cuando se otorguen por más de dos años consecutivos, convirtiéndose en ordinarias desde el tercer año.

Que a mayor abundamiento, en doctrina se ha señalado que: *“(…) en el caso de una gratificación anual, hay una pérdida de la naturaleza extraordinaria cuando se entrega por dos años consecutivos²⁵; y que “(…) la gratificación será extraordinaria u ocasional cuando su pago no se realice de forma periódica en el tiempo. Nuestra jurisprudencia²⁶ ha establecido que tal beneficio deja de ser extraordinario cuando es entregado, cuando menos, en dos oportunidades durante dos años consecutivos, independientemente del*

²³ El inciso j) fue modificado mediante Ley N° 28051, publicado el 2 de agosto de 2003.

²⁴ De Las Casas, Orlando. Las Gratificaciones Extraordinarias. En: <http://www.infocapitalhumano.pe/alerta-legal.php?id=11&t=las-gratificaciones-extraordinarias>.

²⁵ Toyama Miyaqusuku, Jorge. “El Derecho Individual del Trabajo en el Perú”, 1era ed. año 2015, página 305.

²⁶ Expediente del Tribunal de Trabajo de Lima.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

monto, fecha o condiciones del pago. La consecuencia de esto es que la tercera entrega del pago es obligatoria y remunerativa²⁷.

Que así, de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° , entre otras, para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° y , entre otras, ha interpretado 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 en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que en las Resoluciones N° y , entre otras, se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas.

Que la Resolución N° señaló que para que un concepto no remunerativo conserve sus elementos de liberalidad y ocasionalidad, no debería estar vinculado a la productividad, por ejemplo, al cumplimiento de metas, pues de ese modo, se aproximaría a la condición contraprestativa que tienen las remuneraciones.

Que en el mismo sentido, en las Resoluciones N° y , entre otras, se ha señalado que la liberalidad es definida como "el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa", y por tanto "son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte del que las recibe".

Que en cuanto a los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las Resoluciones N° y , ha señalado que para determinar si estos son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, entre otros; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que asimismo en las Resoluciones N° y , este Tribunal ha señalado que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal, lo que no se relaciona necesariamente con la totalidad de los trabajadores de la empresa. Dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda a una sola persona o más, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

²⁷ , y . Los Gastos de personal desde la perspectiva del derecho laboral tributario. En Revista de Derecho Themis N° 65. 2014, página 252.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones reguladas por, entre otros, el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos previstos por la legislación del Impuesto a la Renta.

Que ahora bien del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 7206 a 7208/reverso), se aprecia que el monto observado de S/ 14 083 546,72, corresponde a pagos realizados a 99 trabajadores por gratificación extraordinaria con función de directivos y empleados, apreciándose además la información detallada de cada trabajador, como: código, número de documento del trabajador, función, cargo, gratificación extraordinaria (2010) y reconocimiento extraordinario (2009).

Que sobre el particular, obra en el expediente un documento denominado "Asignación por Aniversario 2010" (folios 8139 y 8140), en el que se detalla el código, función y nombre del trabajador, el bono de referencia al cual se le aplica un porcentaje denominado "evaluación 2009" y cuyo resultando comprende al bono total, a este importe en el caso de los directivos se le descuenta la participación de utilidades obteniéndose así el monto de un bono, siendo el total la suma de S/ 13 939 046,72; y en el caso de los Asegurados no se descuenta participación alguna, representando un importe total de S/ 144 500,00.

Que cabe destacar que el recurrente manifiesta y reitera durante el procedimiento contencioso tributario (folios 7916 a 7922, 8383 a 8397 8498 a 8518, 8575 a 8595 y 8731 a 8747) que este concepto, materia de observación en el ejercicio 2010, en realidad corresponde a un beneficio periódico, que independientemente de su denominación, entregó a sus trabajadores, por lo menos, entre los años 2008 (con la denominación reconocimiento extraordinario), 2009 (con la denominación asignación por aniversario), 2010 (con la denominación gratificación extraordinaria por aniversario), 2011 (con la denominación asignación por aniversario) y 2012 (con la denominación bono de productividad), siendo la periodicidad de su entrega lo que configura su naturaleza "ordinaria", tal como se habría reconocido en la Resolución N°

Que mediante la Resolución N° de 15 de enero de 2019 (folios 8691 a 8710), este Tribunal emitió pronunciamiento con relación a un reparo por "Asignación por aniversario del banco (S/ 145 504,83 y S/ 14 097 294,00)", formulado como resultado de la fiscalización definitiva seguida al recurrente por Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud – ESSALUD por los períodos de enero a diciembre de 2011, concluyendo sobre su carácter remunerativo lo siguiente:

(...)

- *Asignación por aniversario del banco (S/ 145 504,83 y S/ 14 097 294,00)*²⁸

(...)

Que al respecto, obra en autos el "Acta de Nombramiento de Representantes del Personal del Banco" de fecha 9 de febrero de 2009 (...), mediante la cual los firmantes²⁹ ("Altos Funcionarios") nombran a sus representantes, para que negocien en forma colectiva con la recurrente la posibilidad de entrega una asignación por aniversario del banco desde el ejercicio económico 2008 en adelante.

Que consta el "Convenio Colectivo de Trabajo" de fecha 12 de febrero de 2009 (...), suscrito entre la recurrente y los "Funcionarios del Banco", por el cual "Las partes convienen que se podrá entregar a

²⁸ Como se advierte de los anexos a las resoluciones de determinación, los importes de S/ 145 504,83 y S/ 14 097 294,00 están relacionados a gratificaciones extraordinarias otorgadas al amparo de los incisos a) y g) del artículo 19 T.U.O. de la Ley de CTS; no obstante, ambos importes fueron otorgados por el mismo concepto (asignación por aniversario del banco).

²⁹ Un total de 96 personas.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

los trabajadores comprendidos en este Convenio Colectivo de Trabajo una Asignación por Aniversario del Banco desde el mes de febrero de 2009, siempre que se verifiquen las condiciones establecidas por El Banco". Agrega el citado documento que "La Asignación por Aniversario del Banco se otorgará de acuerdo al criterio y las pautas que libremente establezca El Banco y que no podrán ser cuestionadas por ningún trabajador. De esta manera, pese a la suscripción de este Convenio, queda claro que El Banco podrá disponer si decide entregar este beneficio, así como, en caso de entregarlo, determinar a los trabajadores que estarían comprendidos y el monto que corresponda a quienes integran el grupo de Funcionarios (...)" y que "es requisito esencial e indispensable la previa calificación y aprobación expresa de El Banco, en cada caso, para que un trabajador se encuentre dentro de sus alcances". Añade el mencionado documento que "La decisión sobre la entrega de este beneficio, la oportunidad de pago y su monto será determinado, en cada caso, exclusivamente, por El Banco. En tal sentido, El Banco podrá adelantar o postergar la fecha de entrega de la referida asignación si decide entregarla, de tal manera que el derecho se generará cuando se abone dado que es posible que El Banco deje de entregar este beneficio" y que "La indicada asignación es el único beneficio anual en efectivo que entrega El Banco a sus trabajadores y es incompatible con cualquier concepto anual que se entrega al grupo de Funcionarios del Banco (...), de tal manera que reemplaza a todas las compensaciones y beneficios anuales que venía entregando El Banco".

Que de lo señalado en el citado "Convenio Colectivo de Trabajo", en el cual la recurrente sustenta el beneficio otorgado, se advierte que el único tema tratado fue la denominada "asignación por aniversario del banco", no obstante, este beneficio no deriva en estricto de una negociación colectiva, pues en dicho documento se estableció que la recurrente, a su exclusiva decisión, podía considerar otorgar o no el referido beneficio, y en caso decidiese otorgarlo, este sería bajo sus propios criterios y pautas, con lo cual, la recurrente contaba con plena discreción en cuanto a beneficiarios, importe a otorgar y oportunidad de pago, lo cual no podía ser cuestionado por ningún trabajador.

Que así, en ausencia del referido "Convenio Colectivo de Trabajo", la recurrente en su calidad de empleador, igual contaba con la potestad de otorgar sumas de dinero a sus trabajadores a su sola decisión, y en ese sentido, se tiene que el beneficio por "asignación por aniversario" previsto en el mencionado documento es otorgado por decisión unilateral de la recurrente.

Que además, como señala la Administración en el Resultado del Requerimiento N° 1, no puede afirmarse que los importes materia de reparo hayan sido otorgados con motivo de una festividad, como sería, el aniversario, pues: i) la recurrente en su escrito de fecha 21 de noviembre de 2014 (...) no señaló la fecha de conmemoración, ni acreditó la ocurrencia y celebración del evento, aludiendo únicamente a que consideró como fecha referencial de aniversario la fecha de compra del Banco Continental por su nuevo accionista (BBVA), y en todo caso, señaló que si bien consideró tal fecha, no obstante, podía otorgar la asignación en cualquier otra fecha del año, ii) las boletas de pago de los trabajadores beneficiados no se aprecia la entrega de dicho beneficio económico sino uno denominado "reconocimiento extraordinario", concepto por el que también fue declarado en el PDT 601 – Planilla Electrónica, pese a que este PDT tiene una casilla destinada a "asignación por festividad"³⁰, y iii) el concepto denominado "asignación por aniversario", según lo previsto en el "Convenio Colectivo de Trabajo" antes citado, reemplaza a todas las compensaciones y beneficios que otorgaba la recurrente. Añade la Administración que la recurrente no ha acreditado que los importes declarados como "reconocimiento extraordinario" corresponden a la denominada "asignación por aniversario del banco".

Que de lo antes expuesto, el concepto bajo análisis no puede enmarcarse como un concepto no remunerativo bajo el inciso g) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, no obstante, corresponde evaluar si dicho concepto se enmarca en lo dispuesto por el inciso a) de la norma en mención.

³⁰ En el escrito de fecha 22 de diciembre de 2015 (folio 2835) la recurrente señala que con fecha 22 de diciembre de 2015 ha rectificado la denominación en el PDT 601.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que conforme a lo señalado precedentemente, para determinar que un concepto no tenga la calidad de remunerativo en el marco del inciso a) del artículo 19 antes anotado, debe verificarse, entre otras condiciones, que su entrega no sea periódica.

Que como se señala en el Resultado del Requerimiento N° _____ y en la resolución apelada (...), los trabajadores recibieron el concepto "asignación por aniversario del banco" durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, el cual fue declarado y pagado por la recurrente como una "gratificación extraordinaria" bajo el código 403 del PDT 601 – Planilla Electrónica.

Que asimismo, conforme señala la recurrente en su escrito de fecha 22 de diciembre de 2015 (...), esta "asignación por aniversario" se otorga año tras año.

Que de lo antes señalado se tiene que dicho beneficio ha sido percibido por los trabajadores de la recurrente de manera periódica cada año, y en ese sentido, no puede considerarse que se trata de una entrega ocasional u esporádica, por lo que se trata de un beneficio comprendido en el inciso a) del artículo 19 citado.

Que por tanto, al no calificar la asignación por aniversario del banco como un concepto no remunerativo bajo los incisos g) y a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS, y ser percibida por los trabajadores producto de su relación laboral y de su libre disponibilidad, se concluye que nos encontramos ante un concepto remunerativo en los términos del artículo 6 de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, sujeto al aporte al ESSALUD, por lo que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley. (...)" (Subrayado agregado)

Que del análisis efectuado en la citada Resolución N° _____, se aprecia que si bien se concluyó que el beneficio entregado por el banco a funcionarios y trabajadores como "asignación por aniversario del banco", producto del "Convenio Colectivo de Trabajo" de 12 de febrero de 2009, correspondía a un concepto remunerativo excluido del supuesto contemplado en el inciso a) del artículo 19 del TUO de la Ley de CTS (como gratificación ordinaria), ello se debió a que para el año 2011 (materia de dicha fiscalización), ya se pudo verificar que su entrega fue periódica.

Que no obstante, para llegar a la misma conclusión respecto del ejercicio 2010, y así considerar que el gasto por las gratificaciones extraordinarias por aniversario, deducido vía declaración jurada bajo el concepto de "Pagos seg. RRHH", corresponde a una gratificación ordinaria que debía cumplir con el requisito establecido en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el recurrente tendría que haber acreditado que, al ser un bono anual, su entrega se dio, por lo menos, por 2 años consecutivos anteriores (2008 y 2009), tal como se ha concluido en las Resoluciones N° : _____,

y -----

Que al respecto, cabe indicar que la Administración en la resolución apelada (folio 8208), da cuenta que el recurrente presentó muestras de boletas de pago de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2012, en las que se señala como pagos "reconocimiento extraordinario" y "gratificaciones extraordinarias"; asimismo, el recurrente presentó mediante escrito ampliatorio a su recurso de apelación de 23 de junio de 2013 (folios 8738 a 8740), capturas de boletas de pago del sub gerente general _____ de febrero del 2006, 2007 y 2008, en las que se señala como una retribución, entre otros, una asignación voluntaria extraordinaria y gratificación extraordinaria por resultado.

Que como se puede apreciar de las boletas de pago antes citadas, por sí solas no permiten determinar, tal como lo alega el recurrente, que dichos conceptos (reconocimiento extraordinario, asignación voluntaria extraordinaria, gratificación extraordinaria por resultado y gratificaciones extraordinarias), consignados en estas, tengan la misma naturaleza que la asignación por aniversario otorgada a los directivos y asegurados en el 2010, al no haberse presentado documentación adicional que permita verificar la naturaleza de tales conceptos.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que si bien el recurrente afirma que durante las fiscalizaciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 a 2010, proporcionó diversa documentación a efectos de sustentar que tal beneficio se otorgaba desde el ejercicio 2006 (folio 8833), y así asegurar que los conceptos que entregó tienen la misma naturaleza que el beneficio entregado por asignación por aniversario; de la evaluación de los actuados no se advierte ello, y como consecuencia, que para el año 2010 pudiera considerarse que el beneficio perdió su naturaleza de extraordinario, teniendo en cuenta además que la Administración con relación a tal argumento, en el Resultado del Requerimiento N° (folios 7159 y 7160/8reverso), señaló expresamente que no se acreditó que el pago de la "asignación por aniversario", se haya efectuado en los ejercicios 2006 al 2012, pues la presentación de las boletas de pago tales años, así como la planilla Plame del ejercicio 2009, no resultaba suficiente para acreditar que los referidos conceptos pagados correspondieran a la misma naturaleza de la asignación por aniversario otorgada en el ejercicio 2010.

Que del mismo modo, el recurrente desde su reclamación hasta los escritos ampliatorios de apelación (folios 7919 a 7921, 8387 a 8392, 8510 a 8514, 8587 a 8591 y 8737 a 8744), el recurrente manifiesta que este mismo beneficio fue entregado en el 2008, bajo la denominación "Reconocimiento Extraordinario a favor de los Directivos", y en el 2009, bajo la denominación "Asignación por Aniversario", habiéndose: (i) levantado el reparo por S/ 21 551 225,00, en el 2008, debido a que en el Resultado del Requerimiento N° se consideró sustentado el gasto con las boletas de pago de los años 2006 y 2007 y la planilla electrónica de los mismos periodos, y (ii) reparado la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 (Resolución de Determinación N°), por gastos por gratificaciones extraordinarias anuales (Bono), por S/ 26 652 957,00, al considerar que era un concepto remunerativo sujeto a cumplimiento de metas, pero por el cual no se sustentó la forma de cálculo de lo abonado a cada trabajador, un esquema fijo para su cálculo, ni las evaluaciones al personal que acredite el cumplimiento de los objetivos; por lo tanto, hace hincapié en que la Administración sí contaba con información cierta que sustentaba su dicho.

Que sin embargo, tal como se ha analizado previamente, no se verifica de los medios probatorios aportados por el recurrente, que con estos se demostrara que el bono observado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 por "Reconocimiento Extraordinario a favor de los Directivos", haya respondido a la misma naturaleza de la asignación por aniversario, materia de acotación en el 2010. En esa línea, en referencia al reparo formulado en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, de la Resolución N° , se aprecia que este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el reparo por "Gratificaciones extraordinarias anuales – bono", por la suma ascendente a S/ 26 652 957,00, señalándose lo siguiente:

"(...) de los documentos descritos se aprecia que ninguno de ellos hace referencia a un beneficio ordinario y obligatorio que entregue el recurrente a favor de su personal directivo de forma periódica desde el ejercicio 2006, o que califique como un pago ordinario dentro del Sistema Retributivo del recurrente, descrito en el Manual de Recursos Humanos, presentado por este, no encontrándose acreditado que dicho concepto constituya una retribución fija, dentro de la política de remuneraciones del recurrente, que forme parte de las gratificaciones anuales que constituyen la Retribución Básica Anual (RBA), la cual, según se indica en el documento glosado, puede variar en función a los incrementos generales o voluntarios selectivos que se fijan en la revisión salarial anual, ni que se traten de ajustes a dicha retribución.

Que en efecto, si bien la aplicación de la gratificación materia de análisis fue comunicada a los beneficiarios a través de las cartas antes indicadas, las cuales hacen referencia a la dación de un reconocimiento dinerario sobre la base del logro de objetivos en el ejercicio 2008 y en función al aporte extraordinario para la consecución de los mismos, en estas solo se alude al otorgamiento de dicho reconocimiento por los resultados correspondientes al ejercicio 2008, siendo que de su texto, no se advierte que se trate de un concepto que se pague de forma ordinaria, periódica y obligatoria, desde años anteriores como arguye el recurrente; asimismo, no se especifica cuáles habrían sido dichos objetivos logrados por los trabajadores favorecidos y/o los aportes extraordinarios para la consecución de los mismos que habrían brindado estos, a fin de verificar si se condicen con los elementos básicos de evaluación que se describen en el Manual de Recursos Humanos del recurrente, en el que se señala que dichos elementos de evaluación son las metas, indicadores, pesos



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

y la escala de consecución, advirtiéndose más bien del reporte presentado por el recurrente, que los trabajadores beneficiados con la gratificación observada incluso no habrían alcanzado el porcentaje mínimo que, según dicha escala de consecución, indicaría el logro de objetivos por parte de sus colaboradores, pues sólo dos de los trabajadores consignados en el reporte brindado cumplirían dicho porcentaje mínimo.

Que asimismo las planillas de remuneración de los meses de febrero y marzo de los ejercicios 2006 y 2007 (...), como se describió anteriormente, no evidencian el pago de la "gratificación anual - bono" desde el ejercicio 2006, lo que le fue señalado al recurrente en el Resultado del Requerimiento N° 0122160001298.

Que en ese sentido, y de la evaluación conjunta de la información presentada por el recurrente, no se aprecian documentos, tales como comunicaciones, memorandos, contratos, acuerdos, convenios, actas o política de otorgamiento de sumas de dinero a los trabajadores, asociada al logro de objetivos vinculados al desempeño en sus labores y a la productividad de la empresa, de los que se desprenda y sea factible colegir que la gratificación entregada, materia de observación, corresponda a una retribución obligatoria otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos establecidos por la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquélla, siendo que las gratificaciones observadas calificarían más bien como "Retribuciones Variables", dentro de la política remunerativa del recurrente contenida en el Manual de Recursos Humanos, las cuales son definidas en dicho documento como de carácter voluntario, y a título de liberalidad, no advirtiéndose que correspondan a desembolsos realizados por el empleador de manera ordinaria con motivo de una contraprestación de servicios por parte de sus trabajadores, lo que le otorgaría a las gratificaciones analizadas naturaleza remunerativa.

Que debe indicarse que incluso el propio recurrente habría considerado al concepto bajo análisis como no remunerativo pues no lo afectó a las Aportaciones a la Seguridad Social, como así lo dejó señalado la Administración en el Resultado de Requerimiento N° (...)

(...)

Que el recurrente manifiesta que en fiscalizaciones de ejercicios anteriores y posteriores, la Administración habría validado que las mismas gratificaciones reparadas, eran de carácter remunerativo, y que, por ende, su deducción se encuentra amparada en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que: i) que el gasto corresponde a un pago periódico que realiza de manera ordinaria, y ii) que su entrega se encuentra sustentada en las cartas dirigidas a cada uno de sus directivos, por lo que solicita que en atención al principio de igualdad se deje sin efecto el reparo. Al respecto, debe indicarse que ello no se aprecia de autos, siendo que si bien se advierte de los folios 15713 a 15764, copias de resultados de requerimientos correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2012, el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, la Resolución de Intendencia N° que declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° ; que había sido girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, del contenido de estos documentos no se desprende que las gratificaciones materia de análisis hayan sido validadas como pagos ordinarios de carácter remunerativo por la Administración en base a la misma documentación que presentó en el presente procedimiento de fiscalización.

Que en efecto, como ejemplo tenemos que el recurrente afirma que en la fiscalización del ejercicio 2012, el concepto denominado "Bono de productividad", fue observado, pero al haber presentado las boletas de pago de años anteriores y las cartas dirigidas a sus trabajadores, mediante el Resultado de Requerimiento N° , la Administración decidió levantar el reparo (...), no obstante, de la revisión del citado resultado (...), se aprecia que en dicha fiscalización, y para sustentar el pago efectuado por tal concepto, el recurrente adjuntó un convenio colectivo de trabajo de 12 de febrero de 2009, el cual había sido presentado ante el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo,



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

indicándose además que se trataba de un concepto pagado en los ejercicios 2010 a 2012; en ese sentido, no resulta cierta la afirmación efectuada por el recurrente; lo mismo sucede con el concepto remunerativo denominado "Asignación por aniversario del banco" que fue analizado por este Tribunal en la Resolución N° (...) , el cual también se encuentra sustentado con el citado convenio colectivo de trabajo, medio probatorio que no fue invocado ni adjuntado por el recurrente en la presente fiscalización a fin de sustentar los conceptos observados, por lo que, si bien aquel lo invoca en su escrito de alegatos, no cabría merituarlo³². En el mismo sentido, los demás actos y actuaciones administrativas adjuntadas por el recurrente tampoco confirman sus aseveraciones, siendo que no se aprecia la vulneración al principio de igualdad que alude³³ (...)".

Que por consiguiente, del análisis efectuado en la citada Resolución N° (...) y la evaluación de los medios probatorios aportados en esta fiscalización, se tiene que, contrariamente a lo afirmado por el recurrente, no se ha acreditado en autos que los beneficios entregados en los ejercicios 2008 y 2009 (anuales), bajo conceptos de gratificaciones o bonos, efectivamente hayan correspondido a la misma asignación por aniversario materia de autos, y en todo caso analizada en la Resolución N° (...) .

Que ahora bien, del Manual de Recursos Humanos³⁴ (folios 8060 a 8077), en el punto 3.2.8 del capítulo 3, referido a la gestión de personal, en la que se describe a la Evaluación de Desempeño, se indica que el seguimiento se realiza a través de la valoración del desempeño de cada persona, en función de sus responsabilidades, metas fijadas, resultados que deba alcanzar y de su potencial de desarrollo.

Que en el capítulo 4, referido a los esquemas de valoración y evaluación, se señala que dichos esquemas están basados en el Modelo de Gestión de Recursos Humanos, el cual tiene tres elementos claves: los objetivos estratégicos, las competencias y los perfiles funcionales sobre el cual giran las políticas de valoración, evaluación, compensación y desarrollo profesional. En el punto 4.1 se describe la Evaluación de la Actuación, la cual consiste en la valoración del grado de consecución de objetivos fijados al inicio del año, siendo la meta mejorar el rendimiento presente y futuro de cada colaborador y permitiendo asignar la remuneración variable en función de los resultados alcanzados, precisándose que en cuanto a los tipos de evaluación existen dos formatos:

1. El Modelo DOR (Dirección Orientada a Resultados), por el que se indica que al inicio del ejercicio se establecen los objetivos individuales a conseguir y se fija un AVE (Asignación Voluntaria Extraordinaria) de referencia. Al finalizar el ejercicio se multiplica la evaluación por el AVE de referencia dividido entre 100, dando como resultado el bono anual a percibir según la consecución de objetivos.
2. Modelo General, se evalúa una vez al año, y se aplica a todas las personas que no pertenezcan al colectivo DOR. En función de las posibilidades presupuestarias, este modelo determina una dotación de incentivos a distribuir al personal, atendiendo a su aportación de valor y actuaciones claramente destacadas.

Que en el punto 4.1.2 se mencionan los elementos básicos de la Evaluación de la Actuación, los cuales son: metas, indicadores, pesos y escala de la consecución. Las metas son los resultados que se esperan alcanzar en el periodo, deben ser congruentes con la estrategia definida, difícil pero alcanzable y generadoras de retos personales; los indicadores son los instrumentos de medida utilizados para evaluar el grado de consecución de cada uno de los objetivos, los cuales deben estar relacionados con las

³¹ La cual se pronunció sobre la determinación de las Aportaciones al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud – ESSALUD de los periodos febrero, marzo, mayo, agosto, setiembre y diciembre de 2011.

³² Cabe señalar que dicho convenio incluso no obra en autos, solo se aprecia un extracto escaneado inserto en el escrito ampliatorio de apelación presentado por el recurrente (folio 15774).

³³ De otro lado, las Resoluciones N° (...) , (...) y (...) ; invocadas por la recurrente en su escrito de alegatos, aluden a la diferencia entre gratificaciones ordinarias y extraordinarias; siendo que en el caso de autos se ha concluido que es una gratificación extraordinaria, cuya deducción no es aceptada.

³⁴ El cual versa sobre: i) la gestión integral de recursos humanos, ii) el modelo de gestión integral de recursos humanos en este último se precisa que el modelo de dicha gestión se basa en cinco pilares desde el reclutamiento y selección del personal hasta su desvinculación, iii) gestión de personal, iv) esquema de valoración y evaluación y v) compensaciones.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

metas, deben ser medibles y específicos y proporcionar una información objetiva, fiable y estable en el tiempo; los pesos entendidos como la ponderación que se le otorga a cada indicador en función de la importancia del objetivo en el desempeño global, siendo la suma de los pesos de todos los indicadores igual a 100 puntos; y, se define como escala de la consecución a aquella que refleja en qué medida se ha conseguido o superado los objetivos, precisándose que el Banco utiliza una escala de consecución de 0% a 200%.

Que del gráfico que se incluye en dicho punto 4.1.2., que define la referida escala, se aprecia que la consecución de 0% a 100% es considerado inaceptable de 100% a 120% es regular, de 120% a 150% aceptable, siendo este porcentaje considerado como el que consigue objetivos, de 150% a 175% es considerado muy bueno y de 175% a 200%, como extraordinario. En ese sentido, 150% es el porcentaje mínimo que indica la consecución o logro de objetivos por parte del colaborador del recurrente.

Que en el capítulo 5, referido a las compensaciones, se señala que el recurrente tiene por política aplicar un sistema de compensación capaz de atraer, retener y contribuir en el logro de un adecuado ambiente de trabajo a las personas para cada puesto. En el punto 5.2 se indica que el Sistema Retributivo, se compone de dos conceptos: Retribución Fija y Retribución Variable.

Que por retribución fija en el punto 5.2.1 se indica que es un concepto relacionado con la responsabilidad desempeñada y con el grado de eficacia e implicación en el desarrollo de la misma. Son percepciones consolidadas que se abonan de forma fija en la nómina. Las pagas por remuneraciones básicas mensuales y gratificaciones anuales constituyen la Retribución Básica Anual (RBA), la cual puede variar en función a los incrementos generales o voluntarios selectivos que se fije en la revisión salarial anual.

Que en dicho punto también se precisa que las condiciones salariales y beneficios de ingreso son acordadas por el responsable de gestión de personal y que las acciones salariales contemplan distintos tipos de ajustes, entre otros:

- Voluntario: son realizados como reconocimiento al desempeño del empleado, el cual queda reflejado a través de los resultados logrados en la Evaluación del Desempeño (...). La Política Salarial contempla un esquema de compensación que sea equitativo, competitivo, individualmente motivador, integrador, subordinado a la estrategia y comunicado y aceptado por todos. Su aplicación es anual, aunque de forma extraordinaria, siempre y cuando así lo apruebe la Alta Dirección, esta puede ser revisada nuevamente.
- General: es el incremento cuyo ámbito de aplicación incluye a la totalidad de la planilla del Banco. La vigencia de esta revisión es anual.

Que por retribución variable en el punto 5.2.2. se menciona que es de carácter voluntario. Es un sistema específico de compensación por resultados, que busca reconocer y retribuir a cada empleado en función de su aportación al negocio, distinguiendo así a los empleados que mejores resultados obtienen; se precisa que existen como formas de retribución variable: a bonos y utilidades.

Que del aludido Manual de Recursos Humanos, se aprecia que no se hace referencia específica a la dación de un pago obligatorio y anual a todos los trabajadores, con contrato vigente, por el concepto de asignación por aniversario y que califique como un pago ordinario, desde ejercicios anteriores, dentro del "Sistema Retributivo" del recurrente, no encontrándose acreditado que dicho concepto constituya una retribución fija dentro de la política de remuneraciones del recurrente, que forme parte de las gratificaciones anuales que constituyen la Retribución Básica Anual (RBA), la cual, según se indica en el documento glosado, puede variar en función a los incrementos generales o voluntarios selectivos que se fijan en la revisión salarial anual, lo que se corrobora en el convenio colectivo cuando se establece en este último documento que dicha asignación podría ser o no entregada por el Banco a su sola decisión y en el caso sea entregada es incompatible con cualquier concepto anual entregado por el Banco a sus trabajadores.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que por otra parte, si bien del documento denominado Asignación por Aniversario 2010, antes citado, se aprecia que el abono total del que forma parte la asignación por aniversario resulta de un importe de referencia multiplicado por un porcentaje que según dicho documento es el resultado de la evaluación del 2009, tal como se señala en el procedimiento del Modelo DOR (Dirección Orientada a Resultados), contenido en el Manual de Recursos Humanos, antes citado, ello no resulta suficiente para acreditar que dicho concepto tiene el carácter de ordinario, toda vez que el recurrente no presentó documentación que sustente que la aludida evaluación obedecía a las pautas establecidas para su otorgamiento y, sin perjuicio de ello, no presentó documentación que sustente cómo estableció la referida evaluación, pues en dicho caso se requería contar con las metas, indicadores, pesos y escala de consecución por los trabajadores beneficiados, para su determinación, información que no presentó, a pesar de ser requerida en el Requerimiento N° , antes citado, al ser una conclusión expuesta en el Resultado del Requerimiento N° , mencionado precedentemente³⁵.

Que así también, en cuanto a las cartas emitidas por el Gerente de Recursos Humanos de fecha 26 de febrero de 2010, en las que se habría comunicado a los trabajadores directivos, que serían beneficiarios con un reconocimiento dinerario sobre la base del logro de objetivos en el ejercicio 2009 y en función a su aporte extraordinario para la consecución de dichos objetivos, en estas solo se alude al otorgamiento del referido reconocimiento por los resultados correspondientes al ejercicio 2009, siendo que de su texto, no se advierte que se trate de un concepto que se pague de forma ordinaria, periódica y obligatoria, desde años anteriores como arguye el recurrente; asimismo, no se especifica cuáles habrían sido dichos objetivos logrados por los trabajadores favorecidos y/o los aportes extraordinarios para la consecución de los mismos que habrían brindado estos, a fin de verificar si se condicen con los elementos básicos de evaluación que se describen en el Manual de Recursos Humanos del recurrente, en el que se señala que dichos elementos de evaluación están constituidos por las metas, indicadores, pesos y la escala de consecución, advirtiéndose más bien del reporte presentado por el recurrente, que algunos de los trabajadores beneficiados con la gratificación observada incluso no habrían alcanzado el porcentaje mínimo que, según dicha escala de consecución, indicaría el logro de objetivos por parte de sus colaboradores, como es el caso de los directivos con Códigos 5396, 15424 y 15478.

Que en tal sentido, no se aprecia documentos, tales como contratos, acuerdos, convenios, actas o política de otorgamiento de sumas de dinero a los trabajadores, que permitan verificar que la asignación por aniversario entregada haya sido otorgada en ejercicios anteriores al 2010, de manera tal que debido a su entrega periódica se haya convertido en una retribución ordinaria proporcionada por el empleador al directivo trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados para el logro de los objetivos establecidos por la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, siendo que la asignación observada calificaría por el contrario como una de tipo voluntario y con carácter de liberalidad, tal como manifiesta la Administración y se desprende del Convenio Colectivo antes citado, a partir del ejercicio 2010, no advirtiéndose que corresponda a desembolsos realizados por el empleador de manera ordinaria con motivo de una contraprestación de servicios por parte de sus trabajadores.

Que por lo anterior, al verificarse que la asignación por aniversario en el año 2010 correspondía a una gratificación jpor no haber perdido a dicho periodo, tal naturaleza³⁶, para aceptar la deducibilidad de su gasto se requiere verificar si el recurrente cumplió con lo regulado en el inciso l) de dicho artículo.

Que de los actuados se observa que el recurrente, además del mismo Convenio Colectivo de Trabajo de 12 de febrero de 2009 y las boletas antes mencionadas, también presentó cartas emitidas por el Gerente de Recursos Humanos el 26 de febrero de 2010 (folios 8141 a 8190), en las que les agradece a los trabajadores el esfuerzo dedicación y compromiso, habiéndose logrado en el año 2009 superar las

³⁵ Cuando señala que de la revisión del archivo proporcionado por el recurrente no se aprecia evaluación alguna de rendimiento que haya realizado, qué parámetros o indicadores objetivos fueron utilizados y cuáles fueron los resultados que se obtuvieron, a qué áreas les corresponde y qué factores individuales fueron los considerados en dicha evaluación, por lo que considera que no se ha probado la metodología empleada en la evaluación realizada, no habiendo presentado documentación que sustente sus afirmaciones.

³⁶ En la medida que no se ha verificado que, por ser un bono anual, se haya entregado por lo menos en dos periodos consecutivos anteriores.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

expectativas previstas, por lo que les comunicó la decisión de otorgarles un reconocimiento extraordinario por los resultados, precisándose en cada caso el monto a percibir. Cabe indicar que tratándose de los directivos se precisó en dichos documentos que los resultados fueron calculados sobre la base de los objetivos logrados y al aporte extraordinario por parte de cada uno de ellos, siendo que el monto total será pagado una parte por la participación de utilidades y la otra por una asignación de aniversario del Banco.

Que al respecto, debe indicarse que el recurrente no ha explicado debidamente cuáles serían los criterios de selección o motivación para el otorgamiento de la gratificación o asignación por aniversario bajo análisis, pues se ha limitado a sostener que es entregada a su personal directivo debido a los resultados de su labor en los objetivos trazados por el Banco; sin embargo, como se mencionó anteriormente, no se especifica cuáles habrían sido los objetivos logrados por los trabajadores favorecidos y/o los aportes extraordinarios para la consecución de los mismos que habrían brindado tales trabajadores, advirtiéndose de los documentos presentados que no todos los trabajadores beneficiados con la gratificación observada alcanzaron el porcentaje mínimo que, según la escala de consecución de objetivos contenida en el Manual de Recursos Humanos del recurrente, indicaría el logro de objetivos por parte de sus colaboradores; no obstante, el pago se realizó a todos los trabajadores detallados en el listado contenido en el anotado reporte, por lo que no queda claro cuáles fueron los requisitos o parámetros para el otorgamiento de esta gratificación o la condición determinada para su obtención. Además, del Resultado del Requerimiento N° (folio 2325) y su Anexo N° 1 (folio 2217) se aprecia que diversos trabajadores con función de directivos y cargo de gerentes como es el caso de los directivos con Códigos N° 104821, 5647, 3394, 9433, 6088, 3597, 7459, 4920, 5290, 3806, 7937, 5475, 7967, 8017, 4823, 13684, 14477, 16005, 13372, 7596, 7693, 5492, 8099, 7698, 7900, 7973, 8043 y 12250 quienes ostentan los cargos de auditor general, gerente auditor, gerente administrativo BMG, gerente banca patrimonial, gerente BEC, gerente centro de negocios, gerente cumplimiento normativo, gerente de auditoría de sistemas, gerente de gestión de segmentos, gerente de industry banker, gerente de inteligencia comercial, gerente de multicanalidad, gerente de Risk & Portafolio Management Perú, gerente Gest Glob y Estr AT, Gerente OBE, gerente de publicidad y gerente S.J. Neg. Bancario, no recibieron la gratificación observada, por lo que no se identifica con claridad a qué personal directivo hace referencia el recurrente.

Que por lo tanto, si bien las gratificaciones extraordinarias corresponden a un acto unilateral del empleador, se debe cumplir con el criterio de generalidad y, toda vez que el recurrente no cumplió con acreditar la aplicación del referido criterio establecido para los gastos regulados en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que en cuanto a los trabajadores denominados Asegurados con Códigos 104507, 15600, 15416, 15487, 15534, 15680, 15362, 15685, 15688, 15722 y 15745, si bien el recurrente manifiesta que el motivo por el que se les entregó dicha asignación obedecía a que al ingresar al Banco dicho trabajadores perdieron de sus antiguos centro de trabajo la posibilidad de percibir bonificaciones, por lo que les entregó una suma que pudiera compensar dicho importe dejado de percibir, no presentó documentación que sustente tal afirmación, cómo determinó los importes atribuidos a tales trabajadores, pues del documento denominado Asignación por Aniversario 2010, antes citado, se advierte que solo consignó los importes que fueron otorgados, al igual que las cartas emitidas por el Banco de 26 de febrero de 2016 en las que adicionalmente a los montos que les serían entregados a dichos trabajadores se le precisó que ello se debía a los resultados que se obtuvo en el ejercicio 2009 y a su aporte extraordinario; no obstante, como se indicara precedentemente, no presentó documentación que permita verificar cuál fue dicho aporte extraordinario y los indicadores que utilizó para su determinación.

Que sin perjuicio de ello, si bien la Administración señaló que la aludida gratificación no cumplía con el criterio de generalidad para su otorgamiento, respecto de los trabajadores citados en el considerando anterior, no señaló a qué trabajador o trabajadores que ostentaban la misma función (empleado) no se les otorgó dicho beneficio, lo que resultaba necesario para verificar el cumplimiento del aludido criterio; siendo que la resolución apelada se ha limitado a señalar en este extremo que al haberse entregado a este grupo de trabajadores el citado beneficio, implicaba que no solamente se le entregó al grupo de los directivos sino también a otros trabajadores que no realizaban dicha función (directivo), lo cual no es



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

suficiente, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el reparo corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido de que los desembolsos por concepto de "Asignación por Aniversario" es un beneficio otorgado en favor de sus directivos que reconoce el cumplimiento de sus objetivos y rendimiento dentro de la organización y que al ser entregado de manera recurrente desde el ejercicio 2008 al 2010 califica como una gratificación de carácter ordinario, por lo que corresponde ser deducida de acuerdo con lo previsto en el inciso v) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta y no bajo el inciso l) del aludido artículo, cabe señalar que en el análisis precedente se estableció que no se encuentra acreditado que el beneficio por asignación de aniversario haya sido entregado a los trabajadores directivos como consecuencia de la evaluación de sus rendimientos, toda vez que el recurrente no proporcionó información adicional sobre la determinación del porcentaje que aplicó para determinar dicho beneficio; así tampoco que dicho concepto haya sido entregado reiterativamente en ejercicios anteriores, por lo que se concluyó que no correspondía a una retribución ordinaria sino a una retribución extraordinaria, sujeta a lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, no resulta atendible el argumento del recurrente en este extremo; así como tampoco las Resoluciones N° y , invocadas por el recurrente, toda vez que como se indicara anteriormente en el caso de autos no acreditó que el aludido beneficio fue entregado en anteriores ejercicios 2010, de tal manera que dada su periodicidad se hubiese convertido en una retribución ordinaria.

Que respecto del argumento del recurrente en el sentido de que este Tribunal a través de la Resolución N° analizó si dicha gratificación calificaba como un concepto remunerativo para el pago de Essalud del ejercicio 2011, concluyendo que dicha asignación se otorgó desde el ejercicio 2008 en favor de los directivos, por lo que considera que queda claro que dicho beneficio se viene otorgando desde el año 2006 y que al año 2010 ya tenía la calidad de gratificación ordinaria y, por tanto, se encontraba normada en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultándole aplicable el criterio de generalidad invocado por la Administración, cabe señalar que ello no es correcto por cuanto de la revisión de la aludida resolución³⁷ (folio 8478) se tiene que dicho concepto resultaba remunerativo al haber sido entregado periódicamente desde el ejercicio 2010 al 2012, siendo que de acuerdo con el análisis previamente realizado a la documentación presentada por el recurrente no acreditó que la asignación por aniversario haya sido entregada en ejercicios anteriores al 2010, por lo que tal argumento carece de sustento; así como tampoco es aplicable la Resolución N° invocada por el recurrente, a efecto que se tenga en cuenta la Resolución N° , toda vez que esta última no evaluó que la asignación por aniversario fue entregada en ejercicios anteriores al ejercicio 2010 y por consiguiente adquirió en este último ejercicio la calidad de remuneración ordinaria.

Que en cuanto a las Resoluciones N° y invocadas por el recurrente, cabe señalar que la Resolución N° 07761-1-2018 no existe y respecto de la Resolución N° , no resulta aplicable por cuanto en el caso de autos se determinó que el beneficio por asignación de aniversario no constituía una remuneración ordinaria, al no haberse entregado periódicamente antes del ejercicio 2010, no habiéndose acreditado en el presente caso lo contrario.

Que contrariamente a lo afirmado por el recurrente en el caso de autos no ha acreditado que el beneficio por asignación de aniversario tenga la misma naturaleza que la gratificación extraordinaria entregada a los citados trabajadores bajo la denominación de "Reconocimiento Extraordinario" en el ejercicio 2008, menos aún que haya sido entregado como el reconocimiento por el cumplimiento de objetivos y rendimientos de tales personas, toda vez que no proporcionó documentación adicional a las boletas de pago se sustente dicha afirmación, por lo que el argumento del recurrente carece de sustento.

³⁷ Indica que "Que como se señala en el Resultado del Requerimiento N° y en la resolución apelada (folios 2740, 2741, 3299 y 3309), los trabajadores recibieron el concepto "asignación por aniversario del banco" durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, el cual fue declarado y pagado por la recurrente como una "gratificación extraordinaria" bajo el código 403 del PDT 601 – Planilla Electrónica".



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que sobre el argumento del recurrente respecto a que la Administración corroboró durante la fiscalización del ejercicio 2008 que la asignación por aniversario tenía la misma naturaleza que la gratificación extraordinaria, otorgada en dicho ejercicio bajo el concepto de "Reconocimiento Extraordinario", debe mencionarse que de la revisión de las copias del Resultado del Requerimiento N° (folios 8276 a 8296), correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 (folios 8269 a 7275), la Resolución de Intendencia N° que declaró la nulidad de la Resolución de Determinación N° (folios 8297 a 8308), que había sido girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, no se desprende que las gratificaciones hayan sido validadas como pagos ordinarios de carácter remunerativo por la Administración en base a la misma documentación que presentó en el presente procedimiento de fiscalización, por lo que el argumento del recurrente carece de sustento, así como tampoco resultan atendibles las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1033-4-2020 y 11319-9-2019, pues no se aprecia que la Administración por el ejercicio 2008 haya emitido pronunciamiento por un caso similar, dado que no se advierte que discuta o analice el reparo por asignación por aniversario.

Que no resulta atendible el argumento del recurrente en el sentido de que el razonamiento de la Administración, en el caso de autos, es contradictorio, pues ella misma en el Resultado del Requerimiento N° , correspondiente a la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, reconoció que los conceptos de "bono de productividad" (2012), "gratificación extraordinaria" (2010) y "Asignación por Aniversario" (2011) tienen la misma naturaleza, por lo tanto, corresponden a un pago periódico, pues que de la revisión del aludido resultado (folios 8560 a 8567), se advierte que la Administración por los ejercicios 2010, 2011 y 2012 determinó que el bono de productividad otorgado en virtud del Convenio Colectivo suscrito con los directivos del Banco constituye un pago periódico en atención al cumplimiento de metas de los directivos; sin embargo, ello no implica que en el ejercicio 2010, dicha asignación corresponda a un pago periódico, puesto que la evaluación en el presente caso debe ser efectuada teniendo en cuenta los ejercicios anteriores a dicho año, no así los posteriores.

Que sobre el argumento del recurrente en el sentido que la Administración es inconsistente al levantar el mismo reparo para el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y confirmarlo para el ejercicio 2010, pues la información proporcionada es similar para ambos periodos, debe señalarse que se trata de procedimientos distintos y mayor abundamiento, de la revisión del Resultado del Requerimiento N° (folios 8643 a 8649) no se advierte que la Administración haya observado el concepto de asignación por aniversario, sino el de bono por productividad, siendo que dicha observación se debió a diferencias detectadas entre lo declarado y la información proporcionada por el recurrente en archivos Excel, la cual según lo señalado en dicho resultado, esta última presentó documentación que sustentaba dichas diferencias, caso distinto al de autos, por lo que el argumento del recurrente carece de asidero.

Que adicionalmente, por las consideraciones antes expuestas, tampoco resulta atendible la nulidad deducida por el recurrente, por la presunta vulneración al principio de seguridad jurídica y predictibilidad; pues como se ha analizado previamente, no queda acreditado en autos, tal como lo evidenció la Administración, que la asignación por aniversario otorgada a sus directivos se haya entregado en ejercicios anteriores al 2010, y de ese modo, haya adquirido la naturaleza de ordinaria para el 2010.

Que respecto al argumento del recurrente en el sentido de que este Tribunal a través de las Resoluciones N° y ha validado la deducción de beneficios otorgados trabajadores cuando verificó que fueron objeto de retenciones de quinta categoría; cabe señalar que la Resolución N° no resulta aplicable por cuanto este Tribunal en dicha oportunidad se pronunció con anterioridad a la incorporación del último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta³⁸, que establece expresamente que para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente y, por lo tanto deducibles, deberán cumplir, entre otros, con criterios tales como el de generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I), como en el presente caso. Por su parte, la Resolución N° , tampoco resulta aplicable dado que este Tribunal estableció que el concepto otorgado en forma

³⁸ En similar sentido se pronuncia la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1954-10-2019.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

mensual bajo la denominación adelanto de participación fue tratado como un concepto remunerativo, sujeto al pago de contribuciones y retenciones de quinta categoría, distinto al de autos.

- Gastos contabilizados en la Cuenta sustentadas

- Otras Gratificaciones Extraordinarias no

Que el recurrente señala que entregó gratificaciones por concepto compensatorio de vehículo y Bonificación complementaria de vivienda con ocasión del vínculo laboral con sus trabajadores en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que los trabajadores expatriados no enervan el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que contaban con otro régimen laboral a plazo determinado y otros beneficios laborales, siendo que la condición de expatriado se acreditaba con las boletas de pago en las que se consignan como información el carnet de extranjería. Considera que de acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario y el numeral 1.7 del artículo IV del Título Preliminar y los numerales 42.1 del artículo 42 y 49.1.1 del artículo 49 y de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales, los funcionarios y servidores públicos están prohibidos de rechazar los medios probatorios aportados, salvo cuando la Administración cuente con pruebas de la existencia de un fraude y no meras especulaciones o desconfianza, por lo que las copias simples de los reportes destinados a fines gerenciales, la lista de choferes y las copias de las boletas de pago, son documentos probatorios válidos, y es a la Administración a quien le compete desvirtuar su contenido y no trasladarle indebidamente la carga de la prueba.

Que indica que a [redacted] en su condición de auditor general no le correspondía la gratificación por "Concepto compensatorio de vehículo", toda vez que no formaba parte del Comité de Dirección, no era directivo del Banco y no realizaba función administrativa alguna, por lo que lo señalado por la Administración con relación a que al no habersele entregado dicho beneficio no se cumple con el criterio de generalidad, no resulta correcto. Agrega que la calidad de invitado al Comité de Dirección era realizada a efectos que pudiera ejercer sus funciones que estaban expresamente reguladas por normas de la SBS y no porque fuera parte del Comité de Dirección.

Que sobre la "Bonificación complementaria por vivienda" refiere que durante el procedimiento de fiscalización y en la instancia de reclamación cumplió con acreditar que dicha bonificación se entregó a trabajadores que inicialmente estuvieron trabajando en provincia y luego fueron trasladados por necesidades a la ciudad de Lima, esto es, correspondía al cambio de ubicación conforme a la legislación laboral vigente.

Que con escrito de alegatos de 12 de diciembre de 2023 (folios 8825 a 8828), el recurrente reitera sus argumentos en el sentido de que entregó gratificaciones por "Concepto Compensatorio de vehículo" y "Bonificación Complementaria por Vivienda" en el marco del vínculo laboral con sus trabajadores, cumpliendo así con el literal l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Cita las Resoluciones N°

y

Que anota que la Administración comete un error al afirmar que, al no haber recibido la gratificación por concepto compensatorio de vehículo, los trabajadores [redacted] y [redacted] afectan el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que no se tiene en cuenta que ambos son trabajadores expatriados con un régimen laboral y beneficios distintos; que a Walter Borra en su calidad de auditor general no le correspondía la gratificación por "Concepto compensatorio de vehículo", al no formar parte del Comité de Dirección, no era directivo del Banco y no realizaba función administrativa alguna; y que respecto de la "Bonificación Complementaria por Vivienda", ha proporcionado evidencia suficiente para respaldar que fue concedida a empleados que inicialmente desempeñaban sus labores en provincias y posteriormente fueron trasladados a la ciudad de Lima debido a necesidades de la entidad bancaria.

Que por su parte, la Administración señala que el gasto contabilizado en la Cuenta [redacted] - Otras Gratificaciones Extraordinarias materia de observación comprenden a la diferencia detectada entre lo contabilizado y lo deducido como gasto, por la suma de S/ 4 683,00 y al gasto por los conceptos de



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Bonificación compensatoria de vehículo y Bonificación complementaria de vivienda por los importes de S/ 387 125,00 y S/ 637 279,00, respectivamente.

Que en cuanto a la diferencia detectada por S/ 4 683,00, refiere que el recurrente no presentó pruebas ni expuso argumentos que sustenten dicha diferencia, por lo que procedía que se mantenga el reparo.

Que respecto a la Bonificación compensatoria de vehículo, menciona que el recurrente no acreditó que dicho beneficio se haya otorgado a todos los miembros del Comité de Dirección, por cuanto verificó que a _____ (Gerente del área de finanzas), _____ (Gerente del área de riesgos) y _____ (Auditor General) no se les asignó dicho beneficio, incumpliendo de esa manera con el criterio de generalidad. Refiere que, si bien el recurrente presentó las boletas de pago de _____ y _____, de las que se desprende que dichos trabajadores contaban con carnet de extranjería, por lo que se trata de personal extranjero; el reporte de los vehículos destinados a fines gerenciales y la lista de choferes, por sí solos no acreditan lo afirmado por el recurrente, en el sentido, de que tales personas tenían como beneficios adicionales la asignación de un vehículo y un chofer a disposición, pues se tratan de hojas impresas con información no validada y además carecen de firmas y sellos de autorización que les resta fehaciencia.

Que asimismo, indica que, en el caso de _____, si bien para fines de cumplimiento de la normativa de la SBS el auditor interno no realiza labores de gestión y reporta directamente al Directorio, es el propio recurrente quien manifestó que este formó parte del aludido Comité de Dirección, por lo que independientemente que haya participado como invitado, el criterio para recibir dicha bonificación era que el beneficiario formara parte de dicho comité.

Que sobre la Bonificación complementaria por vivienda, señala que, la documentación presentada como boletas de pago y una carta en la que se le informa al trabajador Tapia Montesinos que se le asignará una bonificación complementaria por vivienda, por sí sola no acredita la naturaleza del pago realizado a dichos trabajadores, así como tampoco que se haya cumplido con el criterio de generalidad exigido por la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que considera que existen trabajadores que tienen el mismo cargo, perfil y área de trabajo y no se les asignó dicho beneficio.

Que del Punto 5 de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° _____ (folios 7977 a 7985 y 8039) se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por la suma de S/ 1 029 087,00, al considerar que el recurrente no sustentó documentariamente los gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Otras Gratificaciones Extraordinarias, pues no presentó acuerdos ni políticas laborales o de incentivo, así como tampoco acreditó la aplicación del criterio de generalidad en su asignación, previsto en la Ley del Impuesto a la Renta. Sustenta el reparo en los Requerimientos N° _____, _____ y _____ y sus resultados.

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° _____ (folios 2389 y 2390) la Administración comunicó al recurrente que de la evaluación realizada a la información proporcionada en virtud de los Requerimientos N° _____ y _____ observó que realizó pagos en favor de diversos trabajadores, entre otros, por el concepto de otras gratificaciones, contabilizados en la Cuenta _____ - Otras Gratificaciones Extraordinarias, los cuales fueron deducidos en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 presentada mediante el Formulario PDT 668 N° _____ el 4 de abril de 2011, por lo que solicitó explicar por escrito la naturaleza, origen y aplicación de dicha deducción, indicando la base legal respectiva y el motivo por el cual solo se otorgó dicho beneficio a ciertos trabajadores, teniendo en cuenta que otros trabajadores tenían funciones y/o cargos similares, según se detalla en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento (folios 2367 a 2387); adicionalmente, refirió que debía presentar documentación que sustenten los acuerdos establecidos para el pago de dichas gratificaciones extraordinarias, tales como: políticas remunerativas de pago de bonos y/o gratificaciones extraordinarias, acuerdos, contratos y documentos probatorios emitidos en su oportunidad, expresión contable, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas, certificados, actas de conformidad, ratificaciones por las áreas competentes, comunicaciones internas, medios de pago, u otros documentos que considere pertinente.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en sus escritos de respuesta a dicho requerimiento presentados el 28 de agosto y 1 de setiembre de 2017 (folios 2346, 2347/reverso, 2353 y 2354), el recurrente señaló que el importe observado corresponde a bonificaciones complementarias por viviendas, bonificación por recategorización e incremento salarial, gratificación extraordinaria, asignación a favor del comité de dirección y bono por incentivo a favor del gerente para incentivar la permanencia del año 2007 al año 2009 y el logro de los objetivos pagadero en el año 2010.

Que por la bonificación complementaria por vivienda, señaló que en la medida que cambió el lugar de las funciones de dos de sus colaboradores les otorgó una gratificación extraordinaria por tal motivo. Respecto de la bonificación por recategorización salarial, indicó a fin de cumplir con dicha nivelación se le otorgó a uno de los directivos una gratificación extraordinaria; asimismo, en cuanto a la asignación a favor del comité de dirección, precisó que a los funcionarios de dicho comité les otorgó una asignación anual por concepto compensatorio de vehículo.

Que el 13 de setiembre de 2017 el recurrente presentó un escrito (folio 2343/reverso), en el que señala entre otros que realizó los pagos por vivienda a los trabajadores con Códigos 6718, 5781 y 4158, cuya residencia era en provincia, a fin que se mantuvieran definitivamente en Lima.

Que en el resultado del aludido requerimiento (folios 2320 a 2322, 2334 y 2335/reverso) la Administración dejó constancia del escrito e información proporcionados por el recurrente e indicó que de su evaluación detectó una diferencia de S/ 4 683,00 resultante de comparar el importe registrado en la Cuenta (S/ 1 592 440,00³⁹) con el importe detallado por el recurrente por la suma de S/ 1 587 757,00, no sustentada.

Que por el importe de S/ 1 587 757,00, menciona que está compuesto por el pago de otras gratificaciones efectuadas a los trabajadores con Códigos 105384, 4822, 5080, 7766, 14529, 11082, 8901, 5994 y 12954 por el importe total de S/ 1 113 335,00, por los cuales el recurrente no presentó documentación alguna que sustente los conceptos por los que alega fueron entregados (compensatorio vehículo, retroactividad por incremento de sueldo, bonificación por incentivo de permanencia y para el logro de objetivos), así como por el importe de S/ 474 422,00 correspondiente a los trabajadores con Códigos N° , , y 1 por los conceptos de bonificación complementaria por vivienda, gratificación extraordinaria y compensatorio de vehículo, por los cuales, si bien presentó cartas y boletas de pago, dicha documentación no sustenta el motivo por el cual se realizaron los pagos a los trabajadores ni que dichos pagos se debieron a un acuerdo o política laboral de incentivos; así como tampoco acreditó en qué casos le correspondía recibir a un trabajador dicho beneficio, además no sustentó que el otorgamiento de tales pagos cumplieron con el criterio de generalidad establecida en la Ley del Impuesto a la Renta, dado que existían trabajadores que contaban con el mismo cargo a quienes no se les entregó los referidos beneficios.

Que cabe indicar que durante el procedimiento de fiscalización la Administración levantó las observaciones a los trabajadores con Códigos y , por lo que el importe materia de observación corresponde al importe total de S/ 1 029 087,00 que comprende el concepto compensatorio de vehículo por S/ 387 125,00, la bonificación complementaria por vivienda de S/ 451 028,00, gratificación extraordinaria por S/ 186 251,00 y la diferencia detectada entre lo registrado contablemente y lo detallado por el recurrente por S/ 4 683,00.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folio 2042), la Administración comunicó al recurrente que, mediante el acápite c) del Punto 1 del Resultado al Requerimiento N° , observó el pago de gratificaciones extraordinarias varias a trabajadores por la diferencia no sustentada por la suma de S/ 4 683,00 y por no haber presentado documentación adicional que sustente los motivos por el cual alega otorgó gratificaciones a los trabajadores detallados en el considerando precedente al anterior (excepto aquellos con Códigos y) por los importes de S/ 387 125,00, S/ 451 028,00 y S/ 186 251,00, solicitándole el sustento correspondiente. Cabe indicar que la Administración consideró como motivación, no haberse sustentado el motivo por el que se hizo tales pagos a los trabajadores; así

³⁹ Resultante del importe registrado por S/ 1 669 504,83 menos S/ 77 064,83.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

tampoco que dichos pagos se debieron a un acuerdo o política laboral de incentivos; ni se acreditó en qué casos le correspondía recibir a un trabajador ese beneficio, además que el recurrente no sustentó que el otorgamiento de tales pagos cumplieron con el criterio de generalidad establecida en la Ley del Impuesto a la Renta, dado que existían trabajadores que contaban con el mismo cargo a quienes no se les entregó los referidos beneficios.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 1298 a 1303), la Administración dejó constancia de que el recurrente no presentó descargo alguno para sustentar las observaciones, por lo que mantuvo tal observación conforme con lo señalado en el Resultado del Requerimiento N° , al haberse deducido gastos contabilizados en la Cuenta - Gratificaciones Extraordinarias Varias, por los cuales el recurrente no sustentó documentariamente el motivo de los aludidos pagos a los trabajadores con Códigos ; así como que tales pagos se debieron a un acuerdo o política laboral de incentivos, ni en qué casos correspondía que un trabajador reciba el referido beneficio, siendo que tampoco acreditó que cumplió con el criterio de generalidad al otorgar el aludido beneficio.

Que a través del Ítem H del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , emitido en virtud del artículo 75 del Código Tributario (folios 7203 a 7206), la Administración comunicó al recurrente la observación formulada en los Resultados de los Requerimientos N° y referida a la falta de sustento documentario de los gastos contabilizados en la Cuenta - Otras Gratificaciones Extraordinarias.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 10 de diciembre de 2018 (folios 6814 a 6816) en el que menciona, entre otros, con relación al concepto compensatorio de vehículo por un total de S/ 387 125,00, que los directivos y no recibieron dicho beneficio al ser personal expatriado, pues ellos tenían beneficios adicionales por tal condición, como por ejemplo un vehículo y chofer a disposición. Indica que en el año 2010 el Banco tenía vehículos destinados para labores gerenciales de los cuales 2 eran usados para dichos colaboradores; así como choferes, de los cuales 2 estaban destacados para la atención exclusiva de aquellos y por ello considera que Ignacio de la Luz y Marcelo González no recibieron la bonificación para vehículos.

Que con respecto a , menciona que fue designada como gerente de recursos humanos en octubre de 2010, sucediendo en el puesto a ; por ello este último recibió el referido beneficio. En relación con el auditor , manifiesta que con fines de cumplimiento de la normativa de la SBS este participa en las reuniones del comité directivo y reporta directamente al gerente general, por lo que, si bien en el organigrama aparece en línea seguida, no pertenece al equipo directivo ya que su función no es de tanta relevancia como los otros colaboradores.

Que sobre la bonificación complementaria por vivienda y gratificación extraordinaria por S/ 637 279,00 indica que la labor de no puede ser comparada en base al perfil y cargo, sino a su situación de movilidad geográfica, pues al haber sido movilizado de su zona de origen a otra se le otorgó el beneficio económico por vivienda; no obstante, posteriormente al determinarse que se volvería estable en la nueva zona geográfica, decidió otorgarle una gratificación con la cual se finiquitaba la bonificación que se había venido otorgando.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 7155 a 7157), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por el recurrente e indicó que por la diferencia detectada y no sustentada por S/ 4 683,00, no presentó documentación ni formuló argumento alguno que acredite tal diferencia, por lo que mantuvo la observación. Sobre la compensación de vehículo por S/ 387 125,00 conforma , menciona que, si bien el recurrente precisa que Ignacio de la Luz y Marcelo

⁴⁰ Cabe indicar que por el trabajador de Código , la Administración solo levantó la observación relacionada con la bonificación por incentivo de permanencia y para el logro de objetivo por S/ 477 999,00, manteniendo por dicho trabajador la correspondiente al compensatorio por vehículo por S/ 57 000,00 que forma parte de los S/ 387 125,00, materia de reparo.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

González no recibieron dicho beneficio, no presentó documentación que acredite tal condición; así como tampoco que estos últimos por su condición de expatriados obtuvieron beneficios adicionales como un vehículo y chofer a disposición, pues el listado de vehículos, así como del listado de choferes, por sí solos no acreditan la asignación de los vehículos y choferes a tales directivos, teniendo en cuenta además que tales documentos carecen de firmas y sellos de autorización.

Que respecto a _____, refirió que no presentó documentación adicional que sustente la asignación de la gratificación extraordinaria en favor de _____ ni por qué la colaboradora _____ a partir de octubre de 2010 no percibió tal beneficio.

Que igualmente por el auditor _____ manifiesta que el recurrente no ha acreditado su afirmación en el sentido de que solo con fines de cumplimiento de la normativa de la SBS aquel participó de las reuniones del comité directivo, por lo que no ha cumplido con acreditar el criterio de generalidad.

Que con relación al importe de S/ 637 279,00, refiere que el recurrente no presentó documentación adicional a la ya proporcionada para sustentar la observación. Respecto a _____ (Código de Trabajador 5437), menciona que no se acreditó que en el ejercicio 2010 le correspondiera a dicho trabajador la suma de S/ 237 171,43, teniendo en cuenta que de los documentos presentados en respuesta al Requerimiento N° _____, se precisó que corresponde a tres años contados a partir de enero 2009, según el acuerdo suscrito con el trabajador el 16 de enero de 2009; asimismo, indica que tampoco cumplió con el criterio de generalidad, pues no se ha tenido en cuenta que existe otro trabajador bajo el mismo cargo y perfil (gerente regional BE) al que no se le asignó dicho beneficio y se encuentra detallado en el Anexo N° 2 del Resultado del aludido Requerimiento N° _____.

Que sobre los trabajadores con Códigos 5994, 6718, 5781 y 4158, refiere que el recurrente no presentó descargo alguno por escrito ni documentación que sustente la observación.

Que del Resultado del Requerimiento N° _____, antes citado, se tiene que la Administración observó los gastos contabilizados en la Cuenta _____ - Otras Gratificaciones por la suma de S/ 1 029 087,00, conformada por la diferencia de S/ 4 683,00 que no fue sustentada, por S/ 387 125,00 que -según el recurrente- corresponde a una compensación por vivienda; sin embargo, no sustentó tal afirmación, y por el importe de S/ 637 279,00 por los conceptos de compensatorio de vehículo y bonificación extraordinaria, al no haberse sustentado tales conceptos, además porque respecto de los conceptos de vivienda, compensatorio de vehículo y gratificación extraordinaria no se acreditó la aplicación del criterio de generalidad, según el detalle siguiente:

Código de trabajador	Trabajador	Concepto	Importe S/
.....		Compensatorio de vehículo	31 125,00
		Compensatorio de vehículo	57 000,00
		Compensatorio de vehículo	57 000,00
.....		Compensatorio de vehículo	57 000,00
		Compensatorio de vehículo	57 000,00
		Compensatorio de vehículo	71 000,00
.....		Compensatorio de vehículo	57 000,00
Sub Total 1			387 125,00
		Bonificación complementaria por vivienda	219 857,00
		Bonificación complementaria por vivienda	231 171,00
Sub Total 2			451 028,00
		Gratificación Extraordinaria	75 079,00
		Gratificación Extraordinaria	51 646,00
		Gratificación Extraordinaria	59 526,00
Sub Total 3			186 251,00
Diferencia detectada			4 683,00
Subtotal 4			4 683,00
Total			10 29 087,00



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en este caso corresponde dilucidar si los gastos contabilizados en la Cuenta - Otras Gratificaciones se encuentran sustentados y si cumplen con el criterio de generalidad.

Que con relación a la diferencia detectada por la suma de S/ 4 683,00 se advierte del Requerimiento N° (folio 2390) que la Administración dejó constancia que el recurrente registró en la Cuenta - Otras Gratificaciones Extraordinarias por la suma de S/ 1 669 504,83 y otros por el importe de S/ 77 064,83, siendo que el recurrente refirió que este último importe debería netearse del primero, resultando un importe neto de S/ 1 592 440,00 (folio 2343/reverso). Sobre el particular, en el Resultado del referido requerimiento (folio 2322), la Administración señaló que el recurrente solo detalló el importe de S/ 1 587 757,00, generándose una diferencia de S/ 4 683,00 que no fue sustentada.

Que en efecto no obra en el expediente argumento ni documentación alguna que sustente la diferencia de S/ 4 683,00, a pesar de haber sido requerido el recurrente en forma expresa a través de los Requerimientos N° y , para su sustentación, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a al importe de S/ 387 125,00 por bonificación compensatoria por vehículo, el recurrente adjuntó una presentación del Comité de Dirección (Folio 4469), en la que se aprecia las personas que la conforman, dentro de ellas, las personas detalladas en el cuadro anterior, precisándose que Karina Bruce reemplaza en el cargo a Roberto Klinar desde el 1 de octubre de 2010 y Walter Borra a Daniel Oblitas desde el 27 de enero de 2010.

Que adicionalmente, se aprecia que presentó cartas de fecha 28 de enero de 2010, dirigidas a los trabajadores con Códigos (Gerente área de servicios jurídicos y cumplimiento), 5080 (Gerente área de medios), 7766 (Gerente de innovación y Desarrollo), 11082 (Gerente área de distribución de red, 12954 (Gerente área de mercado globales) y 14529 (Gerente de área de cliente globales y banca de inversión) (folios 4463 a 4468), mediante las cuales se les informa a estos últimos que percibirán una bonificación especial anual por concepto compensatorio de vehículo del ejercicio 2010, por la suma de S/ 57 000,00, mediante un pago adelantado que podría generar un recálculo o devolución en el supuesto que se dieran para ello; cabe señalar que en el caso del trabajador con Código 11082 se le otorgó una asignación extraordinaria de S/ 14 000,00.

Que de la documentación antes citada, se tiene que mediante las cartas de fecha 28 se le comunicó a los trabajadores que percibirían una bonificación anual por compensación de vehículo que de acuerdo con la afirmación del recurrente fue otorgada en virtud del inciso l) del artículo 37 de la ley del Impuesto a la Renta, por lo que teniendo en cuenta el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° y , al ser un acto de liberalidad del empleador, resulta indiferente la intención de la persona que las otorga, lo que implica que no es necesario tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas, por lo que contrariamente a lo afirmado por la Administración, en este caso en particular, no se requería de acuerdo ni política alguna que sustente su otorgamiento; no obstante, al ser una gratificación extraordinaria correspondía que el otorgamiento de dicho beneficio cumpla con el criterio de generalidad contemplado en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, el recurrente manifestó tanto en el procedimiento de fiscalización como en las instancias de reclamación y apelación, que no correspondía que se consideren como referentes a los trabajadores y ; así como a , toda vez que los primeros corresponden a trabajadores expatriados que tuvieron otro tipo de beneficios y el último al participar en el Comité de Dirección solamente como invitado y no por integrar dicho comité. A fin de sustentar dicha afirmación presentó un documento denominado Vehículos Directivo (folio 6680), con un listado de vehículos asignados a algunos usuarios, dentro de ellos, y ; adjuntó a dicho documento un cuadro denominado Pool de Servicios Generales de julio a setiembre de 2010 (folios 6678 y 6679), correspondiente a una lista de choferes.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que cabe indicar que la Administración en la resolución apelada da cuenta que el recurrente presentó las boletas de pagos de _____ y _____ en las que se acreditaba que tenían la calidad de trabajadores extranjeros.

Que de la evaluación de la documentación antes citada, se tiene que si bien las boletas de pago acreditan que _____ y _____ tienen la calidad de trabajadores expatriados, los documentos denominados Vehículos Directivo y Pool de Servicios Generales de julio a setiembre de 2010, por sí solos no acreditan que a tales trabajadores se les asignó un vehículo y un chofer, toda vez que no presentó documentación adicional que permita verificar su contenido, teniendo en cuenta que son documentos que no detallan quiénes los aprobaron y en qué fecha se emitieron, lo que les resta fehaciencia a su contenido.

Que además, si bien no correspondía que se le otorgue una bonificación por compensación de vehículo a _____, toda vez que de las boletas de pago de setiembre y octubre de 2010 (folios 6681 y 6682), se advierte que dicha persona desarrolló el cargo de gerente de recursos humanos a partir del 1 de octubre de 2010, conforme ha sido verificado por la Administración en la resolución apelada, ello no desvirtúa que el recurrente al otorgar el beneficio compensatorio por vehículo haya tenido en cuenta el criterio de generalidad, por cuanto no se acreditó el motivo por el cual Ignacio de la Luz y Marcelo González no recibieron dicho beneficio a pesar de formar parte del comité de dirección, tal como se advierte de la presentación proporcionada por el recurrente antes citado; al igual que el auditor general Walter Borra, no habiendo el recurrente presentado documentación que acredite su afirmación en el sentido que era un invitado y no integraba el mencionado comité.

Que por lo tanto, al no haberse sustentado el motivo por el cual no se le entregó la compensación por vehículo a los trabajadores _____, _____ y _____, los cuales formaban parte del Comité Directivo del recurrente al igual de a quiénes se les entregó dicho beneficio, no se cumplió con el criterio de generalidad previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no correspondía la deducción de S/ 387 125,00, para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en tal sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de la **bonificación complementaria por vivienda** por los importes de **S/ 219 857,00 y S/ 231 171,00** entregados a los trabajadores con Códigos 5994 y 5437, respectivamente, la Administración entre otros, en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 2316) señaló que no se cumplió con el criterio de generalidad al no haberse entregado dicha bonificación a los trabajadores con Códigos 4301, 5870, 7042, 7694, 7808, 8055, 9830 y 10828, a pesar de que mantenían similar puesto que el trabajador con Código 5994, esto es, el de Gerente Territorial del Área de Distribución Red. Igualmente, en el caso del trabajador con Código 5437 refirió que dicho beneficio no se le otorgó al trabajador con Código 11109 a pesar de tener el mismo puesto laboral Gerente Regional BE del área de empresas corporativas.

Que para sustentar la bonificación otorgada al trabajador con Código 5437, el recurrente presentó una Carta de fecha 28 de diciembre de 2009 (folio 2345), en la que se le informa al referido trabajador que acordó entregarle la suma neta de S/ 161 820,00 por concepto de adelanto por 3 años de bonificación complementaria mensual por vivienda, que será aplicado directamente a la adquisición de una vivienda en Lima, extinguiéndose de esa manera en forma definitiva dicha bonificación que se le otorgaba en forma mensual.

Que de la citada carta no es posible determinar que el importe entregado al trabajador con Código _____ por la suma de S/ 161 820,00 tenga la misma naturaleza que la bonificación contabilizada en la Cuenta _____ - Otras Gratificaciones por S/ 231 171,00, pues si bien hace referencia a que este último importe tiene la naturaleza de una compensación por vivienda, al diferir del importe consignado en la aludida carta no es posible su vinculación, no habiendo presentado documentación adicional que permita correlacionarla, siendo además que el recurrente tampoco presentó documentación del motivo por el cual no se le entregó dicho beneficio a los demás trabajadores citados en el considerando precedente al anterior, por lo que al no haberse sustentado el criterio de generalidad corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que con relación al importe otorgado al trabajador con Código [redacted] por S/ 219 857,00, el recurrente no sustentó con documentación por qué no se entregó dicho importe al trabajador con Código 11109, a pesar de que este último mantenía el mismo puesto y pertenecía a la misma área, en consecuencia, al no haberse acreditado que el beneficio otorgado al trabajador con Código 5994 cumplió con el criterio de generalidad, no correspondía que dicho importe sea deducido para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que sobre los importes de S/ 75 079,00, S/ 51 646,00 y S/ 59 526,00 correspondientes a los trabajadores con Códigos [redacted] y [redacted], respectivamente, otorgados por **gratificación extraordinaria**, la Administración en el aludido Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 2315 y 2316), precisó que estos no cumplían con el criterio de generalidad al no haberse otorgado a trabajadores con similares puestos, como es el caso de los trabajadores con Códigos [redacted], [redacted] y [redacted], que tenían el puesto de gerente de oficina. Al igual que el trabajador de Código [redacted] observado, los trabajadores con Códigos [redacted] y [redacted] relacionados con el trabajador con Código [redacted], que desempeñaba el puesto de jefe de seguimiento territorial, y los trabajadores con Códigos [redacted] y [redacted], que se desarrollaban al igual que el trabajador de Código [redacted] en el puesto de ejecutivo B.C.

Que sobre el particular, el recurrente presentó las Boletas de Pago del mes de julio de 2010 (folios 2339 a 2341) en las que se observa que los trabajadores con Códigos 6718, 5781 y 4158 percibieron como gratificación extraordinaria los importes materia de observación; sin embargo, dicho documento, no acredita por sí solo la razón por la cual no se le otorgó dicho beneficio a los demás trabajadores que mantenían el mismo puesto de trabajo de aquellos que sí recibieron dicha gratificación.

Que, por lo tanto, al no acreditarse que las gratificaciones extraordinarias otorgadas a los trabajadores de Códigos [redacted] y 4158 cumplieron con el criterio de generalidad para efectos de su deducción, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente referido a que de acuerdo con el artículo 125 del Código Tributario y el numeral 1.7 del artículo IV del Título Preliminar y los numerales 42.1 del artículo 42 y 49.1.1 del artículo 49 de la Ley de Procedimientos Administrativos Generales, los funcionarios y servidores públicos están prohibidos de rechazar los medios probatorios aportados, salvo cuando la Administración cuente con pruebas de la existencia de un fraude y no meras especulaciones o desconfianza, por lo que las copias simples de los reportes destinados a fines gerenciales, la lista de choferes y las copias de las boletas de pago, son documentos probatorios válidos, y es a la Administración a quien le compete desvirtuar su contenido y no trasladarle indebidamente la carga de la prueba, cabe señalar que contrariamente a lo señalado por el recurrente, la Administración sí meritó la citada documentación y concluyó que por sí sola no permitía acreditar su afirmación en el sentido de que a los trabajadores expatriados [redacted] y [redacted] se les haya asignado un vehículo y un chofer, razón por el cual no fueron beneficiados de la bonificación por compensación por vehículo, esto es, se requería de documentación adicional para validar su contenido, lo que se condice con el análisis realizado en esta instancia, por lo que el argumento del recurrente carece de sustento.

Que respecto al argumento del recurrente en cuanto a que [redacted] en su calidad de auditor general no le correspondía la gratificación por "Concepto compensatorio de vehículo", toda vez que no formaba parte del Comité de Dirección, no era directivo del Banco y no realizaba función administrativa alguna, por lo que lo señalado por la Administración en relación a que al no habersele entregado dicho beneficio no se cumple con el criterio de generalidad, no resulta correcto, cabe señalar que contrariamente a lo afirmado por el recurrente, y se ha señalado anteriormente, de la copia de presentación proporcionada, se advierte que dentro de los directivos que conforman el comité de dirección se encuentra dicha persona, por lo que su argumento carece de sustento.

Que sobre el argumento del recurrente en el sentido de que la que durante el procedimiento de fiscalización y en la instancia de reclamación cumplió con acreditar que la bonificación complementaria



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

por vivienda se entregó a trabajadores que inicialmente estuvieron trabajando en provincia y luego fueron trasladados a la ciudad de Lima, esto es, correspondía al cambio de ubicación conforme a la legislación laboral vigente, cabe indicar, que conforme con el análisis efectuado precedentemente las boletas de pago y la carta de fecha 28 de diciembre de 2009, por sí solas no permiten acreditar dicha afirmación, por lo que el argumento del recurrente carece de sustento.

Que en cuanto a las Resoluciones N° _____ y _____ invocadas, cabe señalar que las tres primeras no existen, y la última no resulta aplicable por cuanto si bien se ha establecido que en el otorgamiento de las gratificaciones extraordinarias 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, se debe de tener en cuenta que deben cumplir con ciertos requisitos previstos en la norma, como es el caso del criterio de generalidad, siendo que en el presente caso, de acuerdo con la evaluación realizada inicialmente, no se encuentra acreditado el cumplimiento de dicho criterio.

- Provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 no sustentadas con comprobantes de pago

Que el recurrente en su escrito de ampliación del 20 de noviembre del 2019 (folios 8366 a 8374) sostiene que los desembolsos observados por la Administración corresponden al pago de los bienes canjeados por los clientes y no a la prestación de un servicio, como erradamente sostiene la Administración respecto de los importes desembolsados a las empresas _____ y _____.

Que precisa que la operación observada consiste en una operación de canje de puntos acumulados de sus clientes para la adquisición de bienes y servicios, siendo que cuando estos últimos deciden canjear dichos puntos, además de entregarles el bien o servicio solicitado, les hacen entrega del comprobante de pago, por ello, precisa que cuando cumple con pagar por los productos o servicios adquiridos por sus clientes, a través de los puntos Visa - según el detalle enviado por _____ y _____ - no nace la obligación de emitir un comprobante de pago, toda vez que estos ya fueron entregados a los clientes al momento del canje.

Que refiere que mientras que los comprobantes de pago se emiten a sus clientes por la adquisición de los bienes y servicios por parte de los proveedores, los desembolsos posteriores efectuados por él se realizan en función a las cartas enviadas por _____ y _____ en las que se detallan los productos canjeados, el listado de personas que han accedido al Programa Vida, número de tarjeta utilizada, precio, cantidad de puntos canjeados y su equivalente en dólares, entre otros.

Que manifiesta que la Administración incurre en error al asumir que la liquidación que realizan los proveedores de un precio mayor al precio de los bienes y/o servicios ofrecidos al público, implica una retribución a los citados proveedores por los servicios prestados en favor del Banco, pues los desembolsos efectuados únicamente corresponden al pago por los bienes o servicios adquiridos a través del canje de puntos.

Que con relación al ejemplo consignado por la Administración en la resolución apelada⁴¹, indica que los casos citados se tratan de canjes de puntos del cliente para adquirir bienes usando puntos más un pago con su tarjeta de crédito, no así que el Banco pagó tanto por los puntos como por la parte de efectivo, por lo que considera que lo señalado por aquella carece de sustento.

Que anota que contrariamente a lo afirmado por la Administración los proveedores sí cumplieron con emitir los respectivos comprobantes de pago en favor de los clientes del Banco por la adquisición de bienes realizada en los establecimientos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Reglamento de

⁴¹ Referido al caso del cliente _____, por el que se señala que el 19 de julio de 2010 efectuó el canje de un *thermo* cuyo valor es de S/ 58,00 y por el cual hizo uso de 3 900 puntos, siendo que por dicha operación correspondía que se le hiciera el pago al proveedor _____, la suma de US\$ 45,88 (3 900 puntos entre 85 puntos) menos el 5% de la comisión del Banco US\$ 2,29, representa un neto de US\$ 43,59 que al tipo de cambio de S/ 2,824 equivale a la suma de S/ 123,00.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Comprobantes de Pago. Asimismo, indica que los Informes de SUNAT N° 097-2010 y 040-2016 sí son aplicables al presente caso, pues los vales de consumo tienen las mismas características que la entrega de puntos que posteriormente pueden ser canjeados, ya que los aludidos vales de consumo como los puntos acumulados corresponden a equivalentes de dinero, en consecuencia, indica que ello no supone la transferencia de propiedad de bienes muebles, por lo que no está obligado a emitir y entregar comprobantes de pago a las empresas o personas naturales que adquieren dichos puntos; también cita el Informe de SUNAT N° 104-2018, en el que la Administración se pronuncia sobre el caso de una empresa que por la entrega de una suma de dinero adjudica a una persona natural unidades incorpóreas que representan esa suma, para que posteriormente sean canjeadas por la prestación de servicios a cargo de terceros, no considerando a dicha operación como venta, situación que considera también se presenta en su caso.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8823 a 8825), el recurrente reitera los argumentos expuestos precedentemente.

Que por su parte, la Administración señala que para establecer si correspondía o no que el gasto observado contara con comprobantes de pago para su deducción resultaba necesario determinar si las operaciones realizadas con las empresas Rewards Perú S.A.C. y Proventa Latinoamericana S.A.C. califican como servicios y, por lo tanto, correspondía que se emitan comprobantes de pago para su deducción.

Que refiere que, del monto pagado a sus proveedores, se observa que este difiere del precio de los productos canjeados por los clientes tarjetahabientes, por lo que estima que no se trató solo de un pago por los bienes transferidos por el proveedor a favor del consumidor final, tal como señala el recurrente.

Que manifiesta que de la revisión del Convenio del Sub Programa Vida Delivery suscrito con el proveedor , se aprecia que esta es una empresa dedicada a la prestación de servicios de canje de productos y que mediante la suscripción del aludido convenio se obligó ante el recurrente administrar el citado programa con todas las actividades y responsabilidades que ello implica, por lo cual recibe a cambio una retribución la que se ha establecido en función a la cantidad de puntos canjeados por los clientes del Banco, estableciéndose además límites de la prestación, claramente definidos en dicho convenio, por lo que considera que la operación observada califica como una locación de servicio, por una prestación de hacer, en consecuencia, indica que de acuerdo con la Ley Marco de Comprobantes de Pago y su reglamento, existía la obligación por parte de los proveedores de emitir y entregar los comprobantes de pago respectivos por los servicios de administración del Programa Vida Delivery, por lo tanto, al no contar con los comprobantes de pago que sustenten el registro de los gastos no correspondía su deducción. Sobre el proveedor . indica que el recurrente no presentó el contrato; sin embargo, de las cartas y reportes proporcionados, así como de lo afirmado por aquel para sustentar las operaciones materia de observación, se aprecia que se trata de operaciones similares a las realizadas por .

Que del Punto 7 de los Anexos N° 2 y 5 de la Resolución de Determinación N° (folios 7969 a 7974/ reverso y 8039), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por la suma de S/ 3 759 659,64, al considerar que el recurrente no sustentó con comprobantes de pago los desembolsos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas. Sustenta el reparo en los Requerimientos N° , y sus resultados.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2706 y 2707), la Administración comunicó al recurrente que, de la evaluación del Balance de Comprobación al 31 de diciembre de 2010, observó diversos gastos, dentro de ellos, los contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, por lo que le solicitó acreditar fehacientemente la naturaleza, el origen y la necesidad del gasto para la generación de las rentas gravadas y que se hayan devengado en el referido ejercicio, para lo cual debía presentar la documentación que sustenten dichos gastos como comprobantes de pago, contratos, asientos contables, medios de pago, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados,



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

valorizaciones, informes papeles de trabajo, y demás documentación que considerase pertinente que acrediten los gastos detallados en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 2683 a 2685/reverso), la Administración dejó constancia de la documentación proporcionada por el recurrente⁴² e indicó que el importe registrado en dicha Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, materia de observación, por la suma de S/ 3 759 659,64, corresponde al programa de puntos de tarjetas, advirtiendo que de los reportes presentados la suma de S/ 2 339 378,90 corresponden a operaciones realizadas con las empresas y sin presentar comprobantes de pago que sustenten la compras de bienes canjeados ni las comisiones por la entrega de productos del Programa Vida Delivery, entre otros.

Que por la diferencia de S/ 1 420 280,74 (S/ 3 759 659,64 - S/ 2 339 378,90), refiere que el recurrente no presentó documentación alguna como comprobantes de pago, contratos, medios de pago, estados de cuentas bancarios, entre otros, que acrediten la naturaleza, el origen y la necesidad del gasto para la generación de las rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente y que se haya devengado en el ejercicio 2010.

Que a través del Punto 5 del Requerimiento N° (folios 2036 y 2037), la Administración comunicó al recurrente que, mediante el acápite B) del Punto 1 del Resultado al Requerimiento N° , efectuó el reparo a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, al no haber sustentado documentariamente los gastos registrados en dicha cuenta, por lo que le solicitó que presente su respectivo descargo y la documentación que acrediten estos.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 14 de noviembre de 2017 (folio 1336), en el que manifiesta que el Programa de Puntos Vida es un programa de recompensas, a través del cual sus clientes acumulan puntos por sus consumos con tarjetas de crédito/débito, los cuales pueden ser utilizados en la adquisición de bienes y servicios en diversos establecimientos comerciales. Agrega que el Banco reembolsa a los establecimientos comerciales el importe dinerario equivalente a los puntos canjeados por sus clientes en la adquisición de dichos bienes y servicios.

Que señala que los puntos acumulados constituyen un medio de pago que le permite a sus clientes adquirir bienes y servicios, por lo que los establecimientos comerciales emiten los comprobantes de pago directamente a los clientes que adquieren dichos productos.

Que en el resultado del Requerimiento N° (folios 2003 a 2005/reverso) la Administración dio cuenta del escrito y documentación proporcionados por el recurrente e indicó que, si bien presentó un documento explicativo del Programa de Recompensa "Puntos Vida", el Convenio de administración suscrito con el proveedor y cartas dirigidas por las empresas y adjuntando reportes de entrega de productos y listado de personas que han accedido al aludido programa, no proporcionó comprobantes de pago que sustenten la compra de los bienes canjeados ni de las comisiones por la entrega de productos a sus clientes.

Que mediante el Ítem J del Anexo N° 01 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 7220 a 7225), la Administración comunicó al recurrente la observación formulada en los Resultados de los Requerimientos N° y , con relación a la falta de sustento de los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, con comprobantes de pago, solicitándole que presente su respectivo descargo.

Que cabe resaltar que la Administración en dicho Anexo N° 01 dejó constancia del escrito presentado por el recurrente el 31 de enero de 2018, con ocasión de la reclamación efectuada por la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la cual fue

⁴² Mediante escrito presentado el 5 de junio de 2017 (folio 2659) el recurrente deja constancia de la presentación de documentación vinculada a los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa Puntos - Tarjetas.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

declarada nula por la Resolución de Intendencia N° , modificada por Resolución de Intendencia N° (folios 7200 y 7449), en el que manifiesta que el Programa Vida es un beneficio en favor de los tarjetahabientes, mediante el cual se acumula puntos que luego son canjeados en diversos establecimientos por productos y servicios. Agrega que los puntos acumulados fungen como vales de compra virtual dado que les da derechos a estos últimos a adquirir por un importe representativo de dinero según los puntos acumulados y que conforme a los Informes N° , y , no corresponde la exigencia de comprobantes de pago.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 10 de diciembre de 2018 (folios 6813 y 6814), en el que señala que existe una incorrecta interpretación por parte de la Administración sobre las relaciones comerciales cuando existen programas de canje de puntos, en las que el proveedor brinda a favor de las personas consumidores finales un servicio o producto, siendo esa su única prestación. Agrega que la cancelación del valor de tal servicio o producto es asumida íntegra o parcialmente por el Banco, por ello considera que el Programa Vida es solo un mecanismo por el cual el Banco paga por el servicio o bien transferido por el establecimiento a favor del consumidor final que es el cliente del establecimiento y del Banco, por lo que señala no existe una prestación del Establecimiento al Banco.

Que en el Resultado del Requerimiento N° (folios 7151 y 7152), la Administración indicó que en el presente caso no cuestiona el mecanismo por el cual el Banco utiliza los servicios de terceros (establecimientos) para cumplir con el canje de los puntos por bienes y servicios en favor de sus clientes que han accedido al Programa Vida, sino el hecho de no contar con comprobantes de pago para sustentar el gasto por los pagos realizados en favor de terceros (proveedores), por el servicio de transferir bienes y servicios a favor de los clientes del Banco que accedieron al Programa Vida, en el que utilizaron su producto (tarjetas) y obtuvieron cierta cantidad de puntos, teniendo en cuenta que el artículo 1 de la Ley Marco de Comprobantes de Pago establece que están obligados a emitir comprobantes de pago todas las personas que transfieran bienes en propiedad o en uso o presten servicios de cualquier naturaleza.

Que en ese sentido, señaló que al no presentar documentación adicional que sustente la observación no procedía la deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, por lo que mantuvo la observación por lo consignado en los Resultados de los Requerimientos N° y el Requerimiento N° .

Que en este caso corresponde determinar si correspondía que los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, por la suma de S/ 3 759 661,00, contaran con comprobantes de pago para ser susceptibles de deducción en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que al respecto el inciso j) del artículo 44 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso b) del artículo 25 del anotado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, prevé que los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44 antes citado son aquellos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que según el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Que el numeral 1.2 del artículo 6 del citado reglamento dispone que están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso. Se precisa que esta definición de servicios no incluye a aquellos prestados por las entidades del Sector Público Nacional, que generen ingresos que constituyan tasas.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° , serán deducibles para efecto del Impuesto a la Renta los gastos que se encuentren sustentados en comprobantes de pago emitidos de conformidad con las disposiciones establecidas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, debiendo precisarse que la referida exigencia será oponible a aquellos gastos relacionados a operaciones respecto de las cuales exista la obligación de emitir el comprobante de pago respectivo, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que de las normas y criterio antes citados se tiene que para efectos de sustentar un gasto en principio de contarse con los comprobantes de pago cuando exista la obligación de que se emita dicho comprobante de pago, caso contrario el sustento del desembolso podrá efectuarse con otros documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Que el recurrente alega que no correspondía que se emita comprobantes de pago, toda vez que los gastos contabilizados en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas no se relacionan con la prestación de servicios, sino con la aplicación de un programa de puntos, en donde sus clientes acumulan puntos por sus consumos que son susceptibles de canje por bienes y servicios y, por los cuales paga a sus proveedores para que estos proporcionen a sus clientes, mediante el referido canje de puntos, dichos bienes y servicios, siendo que es el proveedor en virtud de la transferencia quien emite el comprobante de pago al cliente.

Que al respecto, con relación a la definición de servicios, en el Reglamento de Comprobante de pago no se define dicho concepto, por lo que debe recurrirse a la definición contenida en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF que define al servicio como toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que este Tribunal mediante las Resoluciones N° , y ha establecido que los servicios gravados con el Impuesto General a las Ventas son aquellos que implican una acción o prestación que una persona realiza a favor de otra, a título oneroso y cuya retribución o ingreso sea considerado renta de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, es decir, que la definición de "servicios" contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas es amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar (salvo aquellas en las que se da en propiedad un bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta), como las de hacer y de no hacer, por lo que para precisar sus alcances es necesario que dicha definición sea interpretada en concordancia con las demás definiciones y normas que contiene la ley.

Que sobre las obligaciones de hacer del Código Civil, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, en sus artículos 1148 y 1149 se desprende que son aquellas que implican la ejecución de una actividad específica por parte del deudor; siendo que en su Título IX, en su artículo 1764 prevé que en la locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Que a efectos de sustentar el gasto contabilizado en la Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas, el recurrente presentó el Convenio de Administración del Sub Programa Vida Delivery, suscrito con la empresa el 1 de agosto de 2010 (folios 1305 a 1308), en el que se acuerda que las partes desarrollarán un subprograma denominado Delivery Vida, el cual formará parte de la



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

fidelización de tarjetas de crédito y débito para las personas naturales clientes del Banco, siendo la citada empresa la encargada de implementar dicho programa, que consiste en la acumulación de puntos por el uso de las tarjetas de crédito y débito para canjearlos por productos utilizando puntos y/o puntos más dinero.

Que dentro de las obligaciones de se encuentran, entre otros, desarrollar e implementar el subprograma denominado Vida Delivery; contactar, coordinar y efectuar el pago de los distintos proveedores, anunciantes y otros proveedores de servicios necesarios para ejecutar y desarrollar el programa; entrega a los clientes de los productos dentro de los 5 días hábiles siguientes de recibida la información que le enviará ATENTO de los canjes efectuados en Lima, los cuales serán repartidos al domicilio o dirección indicada por el tarjetahabiente; reportar quincenalmente al Banco la cantidad de productos efectivamente entregados a los usuarios del programa, así como la liquidación detallada de los puntos utilizados y/o montos abonados; aceptar el pago de sus productos con puntos y/o puntos más efectivo en moneda nacional con cargo a las tarjetas Visa y Mastercard de clientes del Banco (personas naturales).

Que en cuanto a las obligaciones del Banco, se prevé que este pagará a la referida empresa US\$ 1,00 por cada 85 puntos canjeados incluido el IGV de acuerdo con el reporte señalado en literal j) de la Tercera Cláusula del contrato, precisándose que de haberse canjeado un número de puntos que no sea múltiplo de 85 se pagará la suma correspondiente a prorrata; y efectuará el pago a Rewards Perú S.A.C. por servicios de apoyo al programa que ascienden a S/ 5 255,00. Adicionalmente, se señala que el Banco le cobrará a la citada empresa una comisión del 5% del monto liquidado el cual será descontado del monto total sujeto de liquidación, al igual que el servicio de envío de los bienes a provincias que asciende a US\$ 5,88 equivalente a 500 puntos.

Que también presentó copia del Programa de Recompensas - Puntos Vida (folios 1309 y 1310), en el que se explica en qué consiste dicho programa, precisando que es un sistema de beneficios que el recurrente pone a disposición de sus clientes titulares de tarjetas de crédito y débito persona natural con el objetivo de recompensarlos por sus consumos. Agrega que dicho programa permite a las tarjetas habientes acceder a productos mediante el canje de Puntos Vida en los establecimientos afiliados a Vida Compras, Vida Viajes, Vida Vales y productos detallados en Vida Delivery.

Que asimismo, proporcionó un documento denominado Cuenta - Programa de Puntos - Tarjetas (folio 685), en el que detalla que la suma total de S/ 2 339 378,90 por los referidos gastos, corresponde al programa de puntos - tarjetas efectuados por las empresas y ; adjuntó a dicho documento cartas emitidas por las citadas empresas (folios 617 a 684), en las que remiten al recurrente el listado de personas que han accedido al Programa Vida Delivery; así como los productos objeto de canje, los puntos canjeados y el monto total de la liquidación. Además, en las citadas cartas, se precisa el monto de la liquidación de los canjes al cual debía descontársele el monto de la comisión, que según se indica, corresponde al 5% del monto de los canjes, según contrato y el monto por el servicio de envío de los productos a provincia.

Que cabe señalar que por algunas cartas se presentó la liquidación en la que se detalla, entre otros, el nombre del cliente, los productos canjeados, los puntos aplicados, el número de tarjeta, si fueron o no entregados, siendo que por algunas operaciones se hace referencia a cobros adicionales.

Que en el Convenio de Administración del Sub Programa Vida Delivery y del Programa de Recompensas - Puntos Vida, antes citados, se obliga a desarrollar el subprograma denominado Vida Delivery, para efectos de que este sea utilizado por dicha empresa para la atención a los clientes del recurrente en el canje de productos y/o servicios, los cuales serían cancelados por estos a la citada empresa bajo dos modalidades: puntos que tenían acumulados y/o puntos y dinero en efectivo o con tarjeta. De acuerdo con los citados documentos, los puntos representaban dinero para los clientes del recurrente que solo podían aplicarlos para el canje de productos y/o servicios, siendo que de acuerdo con lo dispuesto en aludido convenio US\$ 1 representaba 85 puntos y en caso el número de puntos canjeados no sea múltiplo de 85 puntos representaba la prorrata por dichos puntos.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que resulta pertinente resaltar que la afirmación del recurrente en el sentido que por los productos y/o servicios que fueron materia de canje se emitieron los respectivos comprobantes de pago, no ha sido discutida por la Administración.

Que como se puede observar de la documentación antes citada si bien la empresa , mediante el Convenio de Administración del Sub Programa Vida Delivery, se obligó con el recurrente al desarrollo de un programa para el manejo y administración de los puntos acumulados que mantenían los clientes de este, el pago que recibía del recurrente representaba el efectivo equivalente a los puntos canjeados por productos y/servicios, por los cuales la citada empresa facturaba a dichos clientes, por lo que no podría considerarse que dicho pago correspondiera a la retribución por la prestación de un servicio, más aún cuando del mismo convenio se desprende que la empresa por el servicio de apoyo al programa cobraría la suma de S/ 5 255,00, de allí que no puede afirmarse que los pagos por los canjes de puntos requerían contar con comprobantes de pago para su deducción.

Que cabe reiterar que la Administración con respecto al proveedor , en la resolución apelada (folio 8204), señaló que, si bien el recurrente no presentó el contrato, de las cartas y reportes entregados; así como lo afirmado por este último, a efecto de sustentar las operaciones realizadas con dicho proveedor, se advierte que se trata de operaciones similares a las efectuadas con la empresa

Que conforme se ha señalado precedentemente, el recurrente presentó las liquidaciones que contienen el canje de los productos y/o servicios y las cartas en las que las empresas y , informan al recurrente del monto que representa dichos canjes teniendo en cuenta que 85 puntos representan US\$ 1,00, los cuales constituían una obligación de pago por parte del recurrente, no apreciándose la existencia de la prestación de un servicio por el que tenga que emitirse un comprobante de pago.

Que en tal sentido, dado que el recurrente presentó documentación para sustentar los gastos contabilizados en la Cuenta 451301054112 - Programa de Puntos - Tarjetas por la suma total de S/ 2 339 378,90, lo cual no ha sido controvertido por parte de la Administración (respecto de las liquidaciones), procede levantar el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

Que situación distinta se presenta con relación a la diferencia de S/ 1 420 280,74, al no haber el recurrente proporcionado información alguna que permita verificar el gasto por dicho importe contabilizado en la Cuenta - Programa de Puntos – Tarjetas, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que dado el sentido del fallo respecto de los pagos por el canje de puntos realizados a las empresas y , carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos vertidos por el recurrente al respecto.

- Castigos de créditos no sustentados con constancias emitidas por la SBS que certifiquen la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias

Que el recurrente en su escrito ampliatorio presentado el 20 de noviembre de 2019 (folios 8359 a 8366), sostiene que en su caso y contrariamente a lo afirmado por la Administración las deudas observadas no superan las 3 UIT por cada deudor y se encuentran provisionadas en su integridad, por lo que corresponde su deducción por castigo al cumplir con los requisitos previstos en las normas del Impuesto a la Renta. Precisa que en este caso no se requería las constancias emitidas por la SBS.

Que manifiesta que el error de la Administración radica en la cuantificación del castigo, pues tomó indebidamente el reporte al 31 de diciembre de 2010 que incorpora efectos posteriores al castigo como el cálculo de intereses, comisiones y gastos devengados a esa fecha y otros conceptos derivados de la relación obligacional, cuando debió tomar el Reporte al 31 de enero de 2010 con el que se realizó el castigo. Agrega que incluso el reporte al 31 de diciembre de 2010 es de fecha posterior a la autorización del castigo, por lo que la observación de la Administración es nula pues se pretende imputar para el



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

cálculo de las 3 UIT efectos posteriores a un hecho determinado para el aludido castigo, como es la fecha del acuerdo del directorio.

Que señala que para establecer si los créditos cumplen o no con exceder las 3 UIT por deudor solo se debe considerar el importe correspondiente al capital, pues los intereses, gastos y comisiones se encuentran excluidos del Estado de Situación Financiera en virtud de lo dispuesto en el numeral 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° , dado que al corresponder estos a intereses en suspenso, no han devengado y por tanto no están sujetos a un análisis de irrecuperabilidad. Agrega que dichos intereses no fueron registrados como cuentas por cobrar al no resultar exigibles por lo que no corresponde que sean castigados.

Que refiere que la Circular N° regula únicamente los requisitos para la solicitud y emisión de las Constancias de irrecuperabilidad y no el cálculo del importe de las 3UIT estableciendo el procedimiento y la documentación necesaria para la emisión de las referidas constancias no así las condiciones para verificar la procedencia del castigo de créditos ni tampoco el establecimiento de algún método de cálculo del importe de las 3UIT; y si bien dicha norma es específica para las empresas del sistema financiero esta solo regula la solicitud y emisión de las aludidas constancias de irrecuperabilidad; siendo las normas tributarias las que regulan específicamente que los intereses en suspenso no se considerasen devengados para efectos tributarios y al no estar registrados como una cuenta por cobrar no se puede efectuar respecto de dichos intereses castigo alguno. Agrega que validar la posición de la Administración implicaría reconocer que mediante la citada circular se han establecido límites adicionales para el castigo de créditos que no se encuentran contemplados en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento lo que vulneraría el principio de legalidad.

Que además indica que la exigencia de contar con la Constancia de Irrecuperabilidad es un requisito de carácter declarativo, que quien decide castigar una cartera de crédito luego de comprobarse su irrecuperabilidad es el directorio a través de sus acuerdos, por lo que señala que la emisión de dicha constancia solo constituye el cumplimiento de una formalidad.

Que en el escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8821 a 8823), el recurrente reitera los argumentos expuestos precedentemente.

Que por su parte, la Administración señala que de las normas tributarias como el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 21 de su Reglamento, así como de la Circular N° emitida por la SBS y el numeral 6 del Capítulo IV de la Resolución de la SBS N° , el castigo de un crédito por cobrar solo procede sobre deudas previamente provisionadas en las que se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes para acreditar la imposibilidad de su cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda las 3 UIT; y que por excepción, en empresas del sistema financiero como el recurrente, dichas acciones judiciales podrían demostrarse con un acuerdo de su Directorio sobre la inutilidad de iniciarlas, siempre que dicho acuerdo sea ratificado mediante una constancia de la SBS que certifique la demostración de la irrecuperabilidad de los créditos castigados, y que en el caso de autos, al superar las deudas materia de observación las 3 UIT correspondía que su castigo sea acreditada con la referida constancia emitida por las SBS, que no fue presentada por el recurrente.

Que menciona que para determinar el monto de los créditos castigados debe tenerse en cuenta que está conformado por el capital, intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación del crédito en virtud de lo dispuesto en la Circular , antes citada.

Que asimismo señala que, en el caso de autos, en función de los saldos obtenidos en los reportes del RCD Anexo "Reporte Crediticio de Deudores" presentados a la SBS, se aprecia que figuran importes desde marzo a diciembre de 2010, y al mantenerse las variaciones, se procedió a tomar el saldo al 31 de diciembre de 2010, teniendo en cuenta que dichas variaciones no han afectado el valor nominal (capital) de las deudas castigadas.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que del Punto 8 de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7961 a 7969/reverso y 8039/reverso), se tiene que la Administración formuló reparo por castigos de cartera de créditos mayores a 3 UIT⁴³, no sustentados, al no contar con la constancia de autorización emitida por la SBS que certifique la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias, por el importe de S/ 761 918,26, citando como base legal, entre otros, el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso g) del artículo 21 de su reglamento.

Que en el Punto 1 del Requerimiento N° (folios 2284 y 2285), la Administración comunicó al recurrente que de la evaluación de la documentación presentada en virtud del Requerimiento N° como el Reporte Crediticio de Deudores (RCD) verificó que efectuó castigos de créditos incobrables, los cuales no incluyen intereses ni comisiones, por lo que le solicitó que sustente con la documentación fehaciente, los castigos y condonaciones que han tenido como contrapartida la Cuenta 1409 - Provisiones para crédito, para lo cual debía presentar las provisiones y/o asientos contables de los castigos conjuntamente con los acuerdos aprobados por el Directorio que declaren la inutilidad de iniciar las acciones judiciales correspondientes y las ratificaciones realizadas por la SBS, como son las constancias emitidas por este organismo que certifique la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias que han sido motivo de castigo; asimismo, solicitó que proporcione un archivo en Excel con la información total de los créditos castigados indicando los datos del cliente e importes de cada uno de ellos, el valor del capital, los intereses, comisiones, gastos y/o condonaciones correspondientes.

Que en respuesta al citado requerimiento, el recurrente presentó un escrito el 31 de agosto de 2017 (folio 616), en el que manifiesta que los intereses y comisiones no tienen incidencia en las provisiones para incobrabilidad ya que ambos conceptos se registran en cuentas de orden como ingresos en suspenso de acuerdo con la normatividad de la SBS, por lo que considera que la documentación presentada sustenta el cumplimiento de los aspectos formales establecidos en la Ley del Impuesto a la Renta para la gestión de castigos de la cartera de créditos contabilizados en el ejercicio 2010.

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 2271 a 2278), la Administración dejó constancia del escrito y documentación proporcionada al recurrente e indicó que este efectuó el castigo de créditos que habían sido considerados como créditos menores a 3 UIT por deudor por el importe total de S/ 761 918,26, detallados en el Anexo N° 1 adjunto al citado resultado (folios 2266 y 2267); sin embargo, verificó que estos superaban tal límite, toda vez que el recurrente no incluyó en dichos créditos los importes correspondientes a los intereses y comisiones derivados de la relación obligacional, incumpliendo con lo señalado en la Circular N° , pues si bien presentó las Actas del Directorio que aprueban los castigos, estas no fueron ratificadas por la SBS mediante las constancias que certifique la condición de incobrabilidad de los créditos castigados y por ende la imposibilidad de ejercitar acciones judiciales por deudas incobrables, requisito indispensable para realizar el castigo, por lo que procedió a observar dicho importe, en atención a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que, si bien para evaluar que el castigo de las acreencias sea menor a 3 UIT, consideró el total de la deuda, esto es, el capital, intereses y otros (comisiones), para determinar el monto observado, solo consideró el monto del capital que se registró en la Cuenta - Provisión para Créditos sin incluir los intereses y otros que se registraron en cuentas de orden.

Que mediante el Ítem k del Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 7220 a 7222), la Administración comunicó al recurrente sus conclusiones sobre la observación antes indicada, detallada en el Punto 1 al Resultado del Requerimiento N° , a efecto que aquel presente sus descargos respectivos.

Que cabe resaltar que la Administración en dicho Anexo N° 01, dejó constancia del escrito presentado por el recurrente el 31 de enero de 2018, con ocasión de su reclamación efectuada por la Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, la cual fue declarada nula por la Resolución de Intendencia N° , modificada por Resolución de

⁴³ Unidad Impositiva Tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Intendencia N° (folios 7200 y 7449), en el que manifiesta que los cálculos del castigo efectuado por el auditor parten de unos saldos contables incorrectos, toda vez que consideran el saldo del Reporte Crediticio de los Deudores (RCD) correspondiente al 31 de diciembre de 2010, cuando debía tomarse en cuenta el del 31 de enero del 2010, puesto que el primer castigo de las colocaciones del 2010 se llevó a cabo en febrero de 2010.

Que en el Punto 9 del Resultado del Requerimiento N° (folio 7151), la Administración dejó constancia que el recurrente no presentó documentación ni expuso argumentos adicionales que sustenten la observación efectuada, por lo que mantiene su posición sobre este punto bajo los mismos argumentos planteados en el Punto 1 y Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° y el Ítem k del Requerimiento N°.

Que sobre los saldos incorrectos (folios 7961 y 7962/reverso), la Administración señaló que los saldos obtenidos en los reportes del Reporte Crediticio de los Deudores (RCD) presentados a la SBS figuran importes desde marzo a diciembre de 2010, por lo que por dicho motivo se procedió a tomar el saldo al 31 de diciembre de 2010.

Que según el inciso i) del artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del anotado Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, señala que para efectuar el castigo de las deudas de cobranza dudosa, se requiere que la deuda haya sido provisionada y se haya ejercitado las acciones judiciales pertinentes hasta establecer la imposibilidad de la cobranza, salvo cuando se demuestre que es inútil ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 Unidades Impositivas Tributarias (UIT). La exigencia de la acción judicial alcanza, inclusive, a los casos de deudores cuyo domicilio se desconoce, debiendo seguirseles la acción judicial prescrita por el Código Procesal Civil.

Que el mismo numeral, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que, tratándose de empresas del sistema financiero, estas podrán demostrar la imposibilidad de ejercitar las acciones judiciales por deudas incobrables, cuando el directorio de las referidas empresas declare la inutilidad de iniciar las acciones judiciales correspondientes. Dicho acuerdo deberá ser ratificado por la Superintendencia de Banca y Seguros (SBS), mediante una constancia en la que certifique que las citadas empresas han demostrado la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que serán materia del castigo. La referida constancia será emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero. De no emitirse la constancia en los referidos plazos, no procederá el castigo.

Que según las normas citadas, para que los contribuyentes puedan castigar una deuda de cobranza dudosa requieren que esta haya sido provisionada y se hayan ejercitado acciones judiciales que determinen la imposibilidad de su cobro; sin embargo, por excepción, los contribuyentes no están obligados a ejercitar las referidas acciones judiciales cuando se demuestre que es inútil hacerlo o el monto exigible a cada deudor no supere las 3 UIT.

Que las mismas normas facultan a las empresas del sistema financiero a demostrar que es inútil ejercitar las aludidas acciones judiciales con la declaración de inutilidad del inicio de acciones judiciales hecha por el directorio de dichas empresas, la cual debe ser ratificada por la SBS mediante una constancia que certifique la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos materia de castigo.

Que como quiera que una deuda de cobranza dudosa debidamente provisionada en la que el monto exigible al deudor no exceda las 3 UIT también puede ser castigada sin necesidad de ejercitar una acción judicial previa, en tal caso no será necesario que las empresas del sistema financiero cuenten con la



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

constancia emitida por la SBS que certifique la demostración de la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad del crédito materia de castigo.

Que ahora bien, debe precisarse que las normas comentadas se refieren expresamente a que «el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 Unidades Impositivas Tributarias (UIT)» y no al monto del crédito que será materia del castigo; siendo así, se tiene que lo que es exigible al deudor es todo aquello a lo que el deudor está obligado frente al acreedor como consecuencia de la relación obligacional entre ambos, con lo cual, en el caso de un préstamo o un crédito, el monto exigible al deudor comprenderá no solo el capital debido, sino también los intereses (compensatorios y moratorios) y otros conceptos derivados del préstamo o el crédito.

Que lo indicado debe entenderse así, más aún si se tiene en cuenta que el ejercicio de las acciones judiciales que señala la norma reglamentaria bajo comentario es sobre lo que el acreedor le puede exigir a su deudor (al respecto, el artículo 1219 del Código Civil de 1984 establece que es un efecto de las obligaciones autorizar al acreedor para emplear las medidas legales a fin de que el deudor le procure aquello a que está obligado), de ahí que la mencionada norma haya establecido por excepción que no será necesario ejercitar las referidas acciones judiciales cuando se demuestre que es inútil hacerlo o cuando lo que es exigible al deudor (y que ameritaría el ejercicio de las mencionadas acciones judiciales) no supere las 3 UIT.

Que para el caso de las empresas del sistema financiero, lo indicado anteriormente se ratifica en la regulación contenida en la Circular N° _____, emitida por el Superintendente de la SBS, referente a la constancia de irrecuperabilidad de créditos y cuentas por cobrar, según lo dispuesto por el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Así se tiene que según el último párrafo del numeral 2 de dicha circular, debe entenderse que el monto castigado incluye capital, intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación obligacional.

Que de acuerdo con lo señalado, se puede afirmar que cuando el precitado numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del reglamento se refiere al «monto exigible a cada deudor», comprende a todo lo que el deudor está obligado frente al acreedor como consecuencia de la relación obligacional entre ambos, siendo que en el caso específico de créditos y cuentas por cobrar de titularidad de las empresas del sistema financiero, dicho «monto exigible a cada deudor» estará constituido por el capital, intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación obligacional, en tal sentido el argumento del recurrente en contrario carece de sustento.

Que por otro lado, el artículo 2 de la Resolución Ministerial N° 625-2004-EF/10 dispone que las provisiones que cumplen conjuntamente los requisitos señalados por el inciso h) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, reglamentado por el inciso e) del artículo 21 del Reglamento, son las que se señalan a continuación: a) Resolución SBS N° _____, modificada por la Resolución SBS N° _____

: las provisiones específicas que no formen parte del patrimonio efectivo, vinculadas exclusivamente a riesgo de crédito, clasificados en las categorías de problemas potenciales, deficiente, dudoso y pérdida. En tal sentido, son deducibles, las constituidas por créditos directos y operaciones de arrendamiento financiero sean vigentes, refinanciados, reestructurados, vencidos o en cobranza judicial. No son deducibles las provisiones por créditos indirectos ni las que se constituyan en relación a deudores por venta de bienes realizables, devueltos, recibidos en pago y adjudicados, así como las provisiones originadas por riesgos distintos al crediticio como la provisión por la diferencia entre el valor presente de las deudas refinanciadas y/o reestructuradas y el valor en libros de las mismas; b) Resolución SBS N° _____, modificada por la Resolución SBS N° _____ : las provisiones constituidas por la adquisición de cartera crediticia que efectúen las Empresas del Sistema Financiero, adquirentes, y que se ajusten a los requisitos previstos en la Ley y su reglamento.

⁴⁴ Publicada el 28 de enero de 2010.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que según el numeral 1 del Capítulo II del Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, aprobado por Resolución SBS N° , el deudor será clasificado de acuerdo a las categorías Normal (0), con Problemas Potenciales (1), Deficiente (2), Dudoso (3) y Pérdida (4).

Que además, en los numerales 1 y 2.1 del Capítulo III del citado reglamento se señalan las clases de provisiones y el tratamiento general de provisiones, indicando que las provisiones genéricas son aquellas que se constituyen, de manera preventiva, con relación a créditos directos e indirectos y operaciones de arrendamiento financiero de deudores clasificados en categoría normal, que las provisiones específicas son aquellas que se constituyen con relación a créditos directos e indirectos y operaciones de arrendamiento financiero respecto de los cuales se ha identificado específicamente un riesgo superior al normal; y que las empresas del sistema financiero constituirán provisiones de acuerdo con las Tablas 1, 2 y 3 según la categoría de riesgo, esto es, Normal (0), con Problemas Potenciales (1), Deficiente (2), Dudoso (3) y Pérdida (4).

Que el numeral 6 del Capítulo IV del mismo reglamento indica que el Directorio procederá al castigo de un crédito clasificado como pérdida, íntegramente provisionado, cuando exista evidencia real y comprobable de su irrecuperabilidad o cuando el monto del crédito no justifique iniciar acción judicial o arbitral y que la empresa financiera deberá fijar dentro de sus políticas de control interno, los procedimientos y medidas necesarias para llevar a cabo el castigo de sus cuentas incobrables, quedando evidenciados en las actas respectivas del Directorio u órgano equivalente. Asimismo, se establece que los créditos castigados deberán ser controlados contablemente en las cuentas respectivas destinadas para su registro, de acuerdo a las normas contables vigentes, y que deberán ser reportados en el Anexo N° 6 «Reporte Crediticio de Deudores - RCD».

Que en el Capítulo IV del Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado por Resolución SBS N° , modificado por Resolución SBS N° , se incluye la dinámica contable de la Cuenta contable - Cuentas Incobrables Castigadas, consignada como una cuenta de orden en la que se registran los derechos de la empresa que han sido castigados, según lo establecido en el Reglamento para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, independientemente del castigo tributario que se realice conforme las normas vigentes. Dichas deudas castigadas deben permanecer registradas en esta cuenta hasta que sean recuperadas, hayan sido transferidas o cuando haya transcurrido el plazo prescriptorio conforme lo establezca la reglamentación vigente; que a su vez, la Cuenta contable - Provisiones para Créditos se encuentra consignada como una cuenta de activo que se debita, entre otros, por la aplicación de los saldos de las provisiones acumuladas correspondientes a los saldos de los créditos castigados o retirados del activo con abono a las Cuentas - Créditos reestructurados, 1404 - Créditos Refinanciados y 1406 - Créditos en cobranza judicial.

Que de conformidad con las normas glosadas, la deducción por deudas incobrables en Empresas del Sistema Financiero, constituye una de las deducciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos, entre otros, tienen que haber sido previamente provisionadas y que los respectivos deudores estén clasificados en categoría pérdida.

Que el reconocimiento de la incobrabilidad de la deuda conduce al castigo, es decir, a que no se considere más como activo de la empresa por lo que, en tanto ello no ocurra, la cuenta provisión para deudas de cobranza dudosa forma parte del activo imponible, siendo que así lo han considerado las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1088-4-97 y 436-4-2000.

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución N° , para efectuar la deducción de un crédito por cobrar, se requiere que las deudas hayan sido previamente provisionadas y haber ejercitado las acciones judiciales para acreditar la imposibilidad de su cobranza, salvo que se demuestre la inutilidad de ejercitarlas o que el monto exigible a cada deudor no exceda de 3 UIT; no obstante, tratándose de empresas del sistema financiero tales acciones judiciales pueden demostrarse con un acuerdo de su directorio sobre la inutilidad de iniciar las mismas, el cual debe ser ratificado mediante una constancia emitida por la SBS que certifique la acreditación de la irrecuperabilidad de los créditos, la cual debe ser



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

emitida dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio al que corresponda el castigo o hasta la fecha en que la empresa hubiera presentado dicha declaración, lo que ocurra primero, siendo que la falta de emisión de dicha constancia en los referidos plazos, acarrea la improcedencia del castigo y por tanto, de su deducción.

Que de la revisión del Punto 1 y el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folios 2266, 2267 y 2271 a 2278) se aprecia que la Administración reparó los castigos efectuados en el ejercicio 2010 respecto de clientes deudores del recurrente cuyos montos exigibles a cada uno de ellos (compuestos por el capital de la deuda castigada, interés devengado y comisiones asociadas a la operación castigada) excedieron las 3 UIT, esto es, S/10 800,00⁴⁵, por lo que para aceptar los castigos efectuados, el recurrente debió acreditar el ejercicio de las acciones judiciales que determinarían la imposibilidad de la cobranza o demostrar que era inútil ejercitarlas, esto último que podía sustentarse con la constancia emitida por la SBS que certificara la demostración de la existencia de la evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos materia de castigo, lo cual no fue acreditado por el recurrente, según consta en lo actuado en el procedimiento de fiscalización.

Que en efecto, de la revisión del detalle de créditos castigados contenido en el mencionado Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , se advierte que los montos de créditos castigados por deudor exceden las 3 UIT y no cuentan con la constancia de autorización emitida por la SBS, que demuestre la imposibilidad de ejercitar las acciones judiciales por deudas incobrables, los mismos que corresponden a los castigos observados por la Administración, por la suma total de S/ 761 918,00, apreciándose que el recurrente no consideró como parte del crédito castigado el monto que corresponde a los intereses y comisiones derivados de la relación obligacional.

Que en el citado Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó constancia que de la documentación presentada constituida por el archivo en Excel denominado REQ_2535_PTO_3_CASTIGOS_2010 (folios 2273 y 2274/reverso), detectó que el recurrente había efectuado castigos por deudas que no excederían 3 UIT, por el monto total de S/ 21 183 558,1946; sin embargo, de la evaluación conjunta de dicho documento y la información contenida en CD en respuesta al Punto 15 del Requerimiento N° , referente a los Anexos N° 6 - Reporte Crediticio de Deudores presentados a la SBS por los meses de enero a diciembre de 2010, también proporcionada por el recurrente (folios 2372 y 2373/reverso), observó que solo correspondía a castigos menores a 3UIT la suma de S/ 20 421 640,00, determinándose así, una diferencia de S/ 761 918,00 por deudas que excedían las 3 UIT, tal como se muestra a continuación:

Concepto	Importe S/
Castigos y condonaciones efectuados	21 183 558,00
Castigos efectuados menores a 3UIT	20 421 640,00
Castigos efectuados en el 2010 que exceden las 3UIT	761 918,00

Que cabe señalar que, en el mismo resultado del requerimiento antes citado, se aprecia que la Administración para determinar si los castigos de la deuda excedían las 3 UIT, tomó en cuenta no solo el capital sino también los intereses y comisiones, observando en el caso de autos, solo el importe del capital⁴⁷, al no haberse presentado la Constancia emitida por la SBS que certifique la condición de incobrabilidad de los créditos y/o acreencias se han castigado.

Que como se puede apreciar en función de la misma documentación e información proporcionada por el recurrente, la Administración determinó que por el ejercicio 2010 se efectuó castigos por deudas que excedían las 3UIT, y si bien el recurrente presentó los acuerdos realizados por el Directorio (folios 1626 a 1637), estos no resultan suficientes para sustentar dichos castigos, pues para ello se requería adicionalmente la Constancia emitida por la SBS, antes citada, no habiendo en este caso cumplido con su presentación, siendo que el argumento del recurrente radica en que no debía considerarse para efectos

⁴⁵ Según el Decreto Supremo N° 311-2009-EF, el valor de la UIT en el ejercicio 2010 fue establecido en S/ 3 600,00.

⁴⁶ Conformado por créditos en soles por S/ 20 905 077,67 y en dólares por US\$ 97 998,10 (S/ 228 480,52).

⁴⁷ Toda vez que solo dicho concepto se encontraba provisionado por la suma de S/ 761 918,00.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

de la determinación del castigo los intereses y comisiones generados por cada deuda, aspecto que ya fue analizado precedentemente concluyéndose que para verificar si una deuda excede las 3UIT también debe considerarse los intereses (compensatorios y moratorios) y otros conceptos derivados del préstamo o el crédito y no solo el capital.

Que en tal sentido, al haberse determinado que el monto de cada crédito por deudor observado, sumando al capital los conceptos de intereses y comisiones, supera las 3 UIT, se tiene que esta debía contar con la constancia emitida por la SBS, toda vez que la deducción permitida a las empresas del sistema financiero debe cumplir con los requisitos establecidos en el inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y dado que de autos no se aprecia que el recurrente haya acreditado la irrecuperabilidad de los castigos efectuados mediante la referida constancia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido de que la Administración cometió un error en la cuantificación del castigo, pues tomó indebidamente el reporte al 31 de diciembre de 2010 que incorpora efectos posteriores al castigo como el cálculo de intereses, comisiones y gastos devengados a esa fecha y otros conceptos derivados de la relación obligacional, cuando debió tomar en cuenta el Reporte al 31 de enero de 2010 con el que se realizó el castigo, cabe indicar que de la información proporcionada por el recurrente la Administración determinó que las deudas objeto de castigo comprendían el capital, intereses y comisiones al 31 de diciembre de 2010, por lo que resultaba correcto que se considere a dicha fecha el monto exigible a cada deudor, producto de la relación obligacional, toda vez que por el capital de la deuda todavía se generaba intereses y comisiones tal como lo verificó la Administración y ha sido reconocido por el propio recurrente (efectos posteriores), por lo que su argumento en este extremo carece de sustento.

Que carece de sustento el argumento del recurrente, en el sentido que solo se debe de considerar el importe correspondiente al capital, pues los intereses, gastos y comisiones se encuentran excluidos del Estado de Situación Financiera en virtud de lo dispuesto en el numeral 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° , dado que al corresponder estos a intereses en suspenso que no han devengado y por tanto no están sujetos a un análisis de irrecuperabilidad, toda vez que la citada norma establece disposiciones relativas al registro contable de determinadas operaciones de las empresas del sistema financiero, lo que en modo alguno enerva lo dispuesto por el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta en cuanto a que el exceso de las 3 UIT debe apreciarse respecto del "monto exigible a cada deudor", lo que como se ha indicado precedentemente está constituido no solo por el capital adeudado, sino también comprende los intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación obligacional. Además, lo indicado en el último párrafo del numeral 2 de Circular N° confirma lo que según el numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta comprende el «monto exigible al deudor» en el caso particular de las empresas del sistema financiero.

Que respecto a que los intereses no se registraron como cuentas por cobrar al no resultar exigibles, por lo que no corresponde que sean castigados, cabe indicar que al formar parte dichos intereses de la deuda a la que está obligado el deudor frente al acreedor como consecuencia de la relación obligacional entre ambos, estos también deberán formar parte de la deuda exigible al porvenir de un préstamo o un crédito pendiente de pago, siendo que su registro o no en la contabilidad no enerva su carácter de exigibilidad de la deuda.

Que en cuanto al argumento del recurrente, respecto a que la Circular N° regula únicamente los requisitos para la solicitud y emisión de las Constancias de irrecuperabilidad y no el cálculo del importe de las 3UIT estableciendo el procedimiento y la documentación necesaria para la emisión de las referidas constancias mas no las condiciones para verificar la procedencia del castigo de créditos ni tampoco el establecimiento de algún método de cálculo del importe de las 3UIT, debe indicarse que tal afirmación no resulta correcta pues adicionalmente a los citados requisitos se precisa en el último párrafo del numeral 2 de la mencionada circular que el monto a castigar incluye capital, intereses compensatorios y moratorios, comisiones, gastos y otros conceptos derivados de la relación obligacional, por lo que el cálculo de las 3UIT, no solo deber estar conformado por el capital sino también por los intereses y otros



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

gastos (comisiones) conforme se ha señalado precedentemente, en tal sentido el argumento del recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo señalado por el recurrente en el sentido de que la Constancia de Irrecuperabilidad es un requisito de carácter declarativo, pues considera que quien decide castigar una cartera de crédito luego de comprobarse su irrecuperabilidad es el directorio a través de sus acuerdos, por lo que la emisión de dicha constancia solo constituye el cumplimiento de una formalidad; cabe señalar que dicha afirmación no resulta correcta, toda vez que, según lo dispuesto por el precitado numeral 1 del inciso g) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dichos acuerdos deben ser ratificados por la SBS mediante una constancia que certifique que las empresas del sistema financiero han demostrado la existencia de evidencia real y comprobable sobre la irrecuperabilidad de los créditos que serán materia de castigo, siendo que de no contarse con dicha constancia, no procederá el castigo, de lo cual se establece que este documento que debe emitir la SBS no es un requisito de carácter meramente declarativo cuyo cumplimiento constituye únicamente una formalidad, como equivocadamente considera el recurrente.

- Deducción realizada mediante la rectificatoria de la declaración jurada anual no sustentada

Que mediante escrito ampliatorio de 20 de noviembre de 2019 (folios 8342 a 8348), el recurrente sostiene que, contrariamente a lo manifestado por la Administración, sí cumplió con acreditar el pago de la participación de las utilidades correspondientes al ejercicio 2009, por lo que corresponde que se acepte su deducción efectuada en el ejercicio 2010.

Que menciona que tal como lo indica la Administración el presente reparo se encuentra vinculado con el reparo efectuado en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por concepto de participación de utilidades conformado por los conceptos de "no consignado en boleta y rectificado" y "no consignado en boleta ni PDT" por los importes de S/ 3 347 982,00 y S/ 552 465,00, respectivamente, cuyo total asciende a S/ 3 900 447,00. Agrega que en dicho procedimiento de fiscalización se evidenció un error material en el pago de las planillas del ejercicio 2010, pues la totalidad de los montos otorgados a los directivos fue considerada bajo el concepto de reconocimiento extraordinario sin discriminar lo que correspondía a la gratificación por asignación de aniversario y a la participación de utilidades, lo que significa que ello no implicó que no se haya efectuado el pago de dicha participación, sino que por causa del aludido error no se evidenciaba en los documentos dicho concepto desglosado como parte de los beneficios otorgados a los trabajadores.

Que manifiesta que a partir de dicho error material se consideró que no se había cumplido con el requisito del pago para efectos de la deducción en el ejercicio 2009, no obstante, precisa que tal observación carece de sustento pues por un lado validó el pago efectuado con relación a la gratificación por asignación de aniversario, desconociendo en dicho caso solo la generalidad del gasto y, por otro, desconoce el pago de la participación, cuando en ambos casos se validó el abono en las cuentas de los trabajadores ya que se pagaron en conjunto.

Que por otro lado, agrega que de la resolución apelada se desprende que la Administración en realidad lo que cuestiona es que el monto observado corresponda a la naturaleza de la participación de utilidades otorgada a los trabajadores, sin embargo, tanto en el procedimiento de fiscalización del ejercicio 2009 como en el 2010 se ha demostrado que corresponde a la participación de utilidades del ejercicio 2009; además, no ha señalado a qué concepto correspondería el importe reparado, por lo que considera que no se ha fundamentado debidamente la observación.

Que finalmente, señala que contrariamente a lo señalado por la Administración sí cumplió con acreditar el requisito del pago de la participación de utilidades correspondiente al ejercicio 2009, toda vez que cuenta con los asientos contables en los que figura el pago de la participación de utilidades y los recibos que se entregaron al personal luego de haberse efectuado el pago por el sistema de pagos masivos.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8820 y 8821), el recurrente reiteró que cumplió con acreditar el pago de la participación de las utilidades correspondiente al ejercicio



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

2009, por lo que correspondía que valide su deducción vía declaración jurada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que por su parte, la Administración señala que la deducción materia de reparo fue observada durante la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, mediante la Resolución de Determinación N° y ratificada mediante la Resolución de Intendencia N°, la cual fue apelada y que a la fecha de la resolución apelada (18 de setiembre de 2019), aún se encontraba pendiente de resolución.

Que sostiene que de la Resolución de Intendencia N°, antes citada, se desprende que durante la fiscalización del ejercicio 2009 el recurrente no sustentó que el concepto observado correspondía a la participación de trabajadores y adicionalmente que su pago se haya realizado antes del vencimiento de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, por lo que se consideró de que no se trató de una diferencia temporal que una vez cumplido el requisito de pago pudiera ser deducible en el ejercicio 2010, tal como pretende el recurrente. Además, precisa que se indicó que de la revisión de los recibos de pago de fecha 30 de marzo de 2010, si bien se indica que corresponden al pago de participaciones de utilidades del ejercicio 2009, estos no contienen la firma de los trabajadores (directivos o empleados) que acrediten que efectivamente recibieron el pago de dichas participaciones.

Que por lo tanto, concluye que el recurrente en el caso de autos no sustentó con la documentación probatoria fehaciente que el importe materia de observación correspondió al concepto de participaciones de utilidades del ejercicio 2009 y que fue pagado dentro del plazo establecido para determinar la renta neta imponible del ejercicio 2009, tal como se dejó constancia en la Resolución de Determinación N° y en la Resolución de Intendencia N°, o que se pagaron en el ejercicio 2010 para que de ser el caso sea aceptada su deducción en este último ejercicio.

Que del Punto 10 de los Anexos N° 2 y 5 a la Resolución de Determinación N° (folios 7948 a 7957 y 8039/reverso), se tiene que la Administración reparó la deducción efectuada por el recurrente en las rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentadas mediante los Formularios PDT 668 N° y el 7 de diciembre de 2017 y 10 de diciembre de 2018, por el concepto de participación de utilidades correspondiente al ejercicio 2009 en favor de directivos y otros por el importe de S/ 3 900 447,00, al considerar que no se sustentó con documentación fehaciente que los pagos realizados correspondieron al pago de utilidades del 2009 y que estos fueron pagados dentro del plazo establecido para determinar la renta neta imponible del ejercicio 2009 e inclusive del 2010, por medio de documentación bancaria.

Que sobre el particular, cabe señalar que de la revisión de las copias de las rectificatorias de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentadas mediante los Formularios PDT 668 N° y el 7 de diciembre de 2017 y 10 de diciembre de 2018, respectivamente (folios 8047 a 8052), se aprecia que en el rubro "Deducciones para determinar la renta neta imponible" (Casilla 105) hubo un incremento respecto de la primera a la segunda rectificatoria de S/ 3 900 447,00, que de acuerdo con la afirmación del recurrente corresponde a la participación de utilidades del ejercicio 2009 canceladas en el ejercicio 2010.

Que como se señalara precedentemente, el recurrente en su escrito de apelación alega que sí cumplió con acreditar el requisito del pago de la participación de utilidades correspondiente al ejercicio 2009, toda vez que cuenta con los asientos contables en los que figura el pago de la participación de utilidades y los recibos que se entregaron al personal luego de haberse efectuado el pago por el sistema de pagos masivos.

Que cabe indicar que, mediante el Punto Adicional al Resultado del Requerimiento N° (folios 7129 a 7435/reverso), la Administración comunicó al recurrente que a través de la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada el 10 de diciembre de 2018, verificó que efectuó una deducción por el importe de S/ 3 900 447,00, la cual de acuerdo con su escrito de fecha de 10 de diciembre de 2018 (folio 6808), solicitó que se reconozca por corresponder a la participación de los trabajadores en la utilidad del ejercicio 2009, la cual fue observada en el



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

procedimiento de fiscalización de dicho ejercicio al haber sido pagada fuera del plazo de la presentación de la declaración jurada del ejercicio 2009, por lo que consideró que era deducible para el ejercicio 2010.

Que manifestó que la deducción efectuada por el recurrente está conformada por S/ 3 347 982,00 correspondiente al importe "no consignado en las boletas de pago y no declarado en el PDT 601 – Remuneraciones" y S/ 552 465,00 por el importe "no pagado y no declarado en el citado PDT". Agrega que la sumatoria de ambos que asciende a S/ 3 900 447,00 no fue reconocido en la Resolución de Intendencia N° [redacted], la cual fue materia de apelación ante el Tribunal Fiscal, siendo además que no advirtió que efectuó una rectificatoria por dicho ejercicio, por lo que consideró que no correspondía que dicho importe se reconozca como deducción en el ejercicio 2010, toda vez que había sido deducido en el ejercicio 2009.

Que al respecto, se advierte que este Tribunal mediante la Resolución N° [redacted] de 9 de junio de 2021, emitió pronunciamiento sobre el reparo por la participación de utilidades del ejercicio 2009 por la suma de S/ 3 900 446,97, respecto a que "(...) de las boletas de pago de remuneraciones presentadas, no se apreciaba que el recurrente hubiese cancelado dicho concepto, siendo además que este no indicó la fecha de pago, ni presentó los cheques u otros documentos que acreditaran el referido pago. Precisó que el importe observado se componía de importes no consignados en las boletas de pago y rectificadas mediante el PDT 601 - Planilla Electrónica del periodo marzo de 2010, presentado por el recurrente el 26 de abril de 2006 (S/ 3 347 982,00), y por importes no consignados en las boletas de pago y no rectificadas mediante PDT 601 - Planilla Electrónica (S/ 552 465,00). Adicionalmente, refirió que el recurrente sustentó la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades, correspondiente al ejercicio 2008, que fueron pagadas en el 2009 (S/- 381 940,00), por lo que la observación neta respectiva ascendió a S/ 3 518 507,00, tal como así también lo detalló en el Anexo N° 3 al citado resultado (folios 12142 a 12145)."

Que precisó que "(...) la Administración mantuvo la observación neta efectuada en el Resultado del Requerimiento N° [redacted] por el importe de S/ 3 518 507,00, toda vez que el recurrente no cumplió con acreditar el pago de las utilidades por el importe de S/ 3 900 447,00, respecto del cual aplicó una deducción por el importe de S/ 381 940,00, correspondiente a la participación de las utilidades del ejercicio 2008, pagadas en el 2009, tal como así también lo detalló en el Anexo N° 2 al referido resultado (folios 13835 a 13838)."

Que indicó que "(...) de lo actuado se tiene que la Administración reparó la participación de las utilidades consignadas en el cuadro expuesto líneas arriba, como Ítem A por el importe de S/ 3 347 982,00, y como Ítem B por el importe de S/ 552 465,00, por lo que corresponde a este Tribunal analizar si, en el presente caso, se cumplió con la condición exigida por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción del gasto relativo a la participación en utilidades de los trabajadores del recurrente, en el ejercicio acotado."

Que asimismo, señaló que "(...) respecto al Ítem B, la Administración manifestó que el recurrente no presentó documentación respecto al pago por participación de utilidades por la suma de S/ 552 465,00, el cual no fue incluido en las boletas de pago de remuneraciones ni en el Formulario Virtual PDT 601 – Planilla Electrónica."

Que por "**el Ítem A - S/ 3 347 982,00**", precisó que "**a fin de sustentar el pago por participación de las utilidades a sus trabajadores dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el mencionado importe de S/ 3 347 982,00, el recurrente presentó, la siguiente documentación**⁴⁹."

⁴⁸ Emitida por la reclamación de la Resolución de Determinación N° [redacted] girada por la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009.

⁴⁹ La cual también ha sido analizada por la Administración en la resolución apelada (folios 15010 a 15012).



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

- * Documento denominado "Utilidades 2009", por el importe total de S/ 65 980 944,11, el cual contiene los nombres y apellidos de los trabajadores, el número de días laborados, el monto de haberes y el monto de utilidades 2009, esto es, datos relacionados al cálculo del monto que le correspondería a cada trabajador (folios 3780 a 3845).
- * Reporte denominado "Utilidades 2009 - Utilidades gerentes, no figuran en PDT 601 casillero 910", por el importe total de S/ 3 347 982,00, el cual consigna los datos personales, haberes, utilidad días, utilidad haber y el monto de utilidades 2009, respecto de 62 trabajadores del recurrente (folio 5310/vuelta).
- * Boletas de pago del mes de marzo de 2010, emitidas el 30 de marzo de 2010, las cuales corresponden a trabajadores de alta dirección del recurrente, que figuran en el reporte indicado en el punto anterior, en las que no se consigna importe por concepto de participación en las utilidades, advirtiéndose que en las citadas boletas se consignan importes por concepto de "Reconocimiento Extraordinario" (folios 5290 a 5309).
- * Recibos de Pago, emitidos el 30 de marzo de 2010, debidamente autorizados, que contienen las liquidaciones del pago de las utilidades que corresponden a cada uno de los trabajadores de alta dirección del recurrente, consignados en el reporte denominado "Utilidades 2009 - Utilidades gerentes, no figuran en PDT 601 casillero 910", antes indicado, en los cuales figura el importe recibido por concepto de utilidades del ejercicio 2009, según lo dispuesto por el Decreto Legislativo N° 892, así como también se indica el número de cuenta bancaria del trabajador al cual se abonó cada importe, y además se precisa que dicho importe fue abonado a tales trabajadores conjuntamente con una bonificación anual, el día 26 de febrero de 2010 (folios 9845 a 9906).
- * Declaración rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° correspondiente al mes de marzo de 2010, el 26 de abril de 2016, de la que se aprecia que el recurrente modificó su declaración presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° , el 13 de abril de 2010, de la siguiente manera (folios 5310, 14825 y 14826):

Casilla	Descripción de Casilla PDT 601	PDT 601 N° (S/)	PDT 601 N° (S/)	Importe S/
910	Participación Utilidades pagadas antes de la DJ anual	62 080 540,00	65 429 521,52	-3 347 981,52
403	Gratificaciones Extraordinarias	18 234 055,35	14 886 073,83	3 347 981,52

- * Boletas de pago del mes de marzo de 2010, correspondientes también a cada uno de los trabajadores de alta dirección del recurrente, consignados en el reporte denominado "Utilidades 2009 - Utilidades gerentes, no figuran en PDT 601 casillero 910", las cuales fueron modificadas por el recurrente en las que aparece en el rubro "haberes" los conceptos de "Reconocimiento Extraordinario" y "Participación Utilidades", por importes que suman el importe que en las boletas, emitidas el 30 de marzo de 2010, anteriormente referidas, fue consignado bajo el concepto de "Reconocimiento Extraordinario", advirtiéndose que los importes consignados por concepto de "Participación Utilidades" coinciden con los consignados en el citado reporte y en los recibos de pago antes descritos, los mismos que suman el importe total de S/ 3 347 982,00 (folios 14894 a 14925)."

Que menciona que "(...) conforme se aprecia de autos, el recurrente explicó durante el procedimiento de fiscalización y en sus escritos impugnatorios, que efectuó el pago de utilidades a sus trabajadores de alta dirección dentro del plazo establecido y que si bien en las boletas de pago que presentó, en principio, no se apreciaba dicho concepto, ello se debió a un error en las citadas boletas, el cual originó también un error al momento de declarar en el Formulario Virtual PDT 601 N° , lo que fue subsanado a través de una declaración rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° y la modificación correspondiente de las boletas de pago, pero que, no obstante ello, se encontraba debidamente acreditado el pago efectuado a sus trabajadores dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, entre otros, a través de los recibos de pago



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

antes descritos de los que se apreciaba que los importes liquidados correspondientes a la participación de utilidades fueron abonados a las cuentas bancarias de tales trabajadores dentro de dicho plazo.”

Que concluyó “que, de la valoración conjunta de la documentación presentada por el recurrente, antes detallada, es posible verificar que este efectuó el pago de la participación de utilidades a sus trabajadores de alta dirección por el importe de S/ 3 347 982,00 dentro del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscalizado. En efecto, si bien en las boletas de pago, emitidas el 30 de marzo de 2010, en principio, no se consignó de forma expresa el concepto de “Participación de Utilidades”, pues como explicó, el importe correspondiente a dicho concepto fue considerado por el recurrente, por error, dentro del concepto “Reconocimiento Extraordinario” (gratificación extraordinaria), lo que luego fue subsanado por esta, a través de la modificación correspondiente de las citadas boletas de pago y a través de la declaración rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601 N° , tal situación no desmerece el hecho que el recurrente demostró el pago de la participación de utilidades observada, por el aludido importe de S/ 3 347 982,00, a través de los recibos de pago que contienen los montos de la liquidación de la participación de utilidades de cada trabajador, debidamente autorizados, importes que además coinciden con los montos consignados en las boletas de pago rectificadas por el recurrente y con los montos consignados en el reporte de “Utilidades 2009” presentado por el recurrente, los cuales suman el anotado importe total de S/ 3 347 982,00, evidenciándose el pago de tal monto dentro del plazo establecido por ley, a efectos de que proceda su deducción en el ejercicio fiscalizado.”

Que señaló “que a modo de ejemplo, se observa el caso del trabajador de alta dirección del recurrente, , cuyos datos, haberes, utilidad por día, utilidad haber, e importe de participación de utilidades del ejercicio 2009, por S/ 150 960,55, se consigna en el reporte denominado “Utilidades 2009 - Utilidades gerentes, no figuran en PDT 601 casillero 910”, siendo que, en la boleta de pago correspondiente a dicho trabajador, emitida el 30 de marzo de 2010, antes de su modificación, se consignó en el rubro haberes el concepto “Reconocimiento Extraordinario” por el importe de S/ 1 414 885,00; asimismo, se aprecia que, en la misma fecha, esto es, el 30 de marzo de 2010, se emitió el recibo de pago, debidamente autorizado, en el cual figura el importe de S/ 150 960,55, recibido por dicho trabajador por concepto de utilidades del ejercicio 2009, indicándose que tal importe fue abonado conjuntamente con la bonificación anual, el 26 de febrero de 2010. Considerando el error contenido en la boleta de pago, el recurrente procedió a su rectificación, consignando en el rubro haberes los conceptos de “Reconocimiento Extraordinario” y “Participación de Utilidades”, de forma separada, por los importes de S/ 1 263 924,45 y S/ 150 960,55, respectivamente, importes que suman el monto total de S/ 1 414 885,00, que había sido considerado inicialmente en el mismo rubro, bajo el concepto de “Reconocimiento Extraordinario” (folios 5309, 5310/vuelta, 9872 y 14905).”

Que manifiesta “que si bien la Administración, en el valor impugnado y en la resolución apelada, señala que los citados recibos de pago debidamente autorizados, en los que se indica el importe abonado en las cuentas bancarias de los respectivos trabajadores, y las boletas de pago modificadas, no cuentan con la firma de los trabajadores (folios 14832 y 15011), debe señalarse que dicha observación no se condice con el análisis que ha efectuado ella misma respecto de la documentación obrante en autos, advirtiéndose que, en otros casos, como por ejemplo en el caso de la muestra de las boletas de pago del mes de marzo de 2010, en las que no se consignó la “participación de utilidades” como concepto expreso, la Administración no cuestionó la falta de firma de parte del trabajador -pese a que estas no se encontraban firmadas por estos-, y consideró que las anotadas boletas, debidamente autorizadas, acreditaban el pago por concepto de “reconocimiento extraordinario”⁵⁰. En ese sentido, la observación de la Administración no resulta consecuente con su propio análisis respecto de la documentación presentada en el caso de autos, por lo que carece de sustento.”

⁵⁰ “Efectivamente, como se aprecia del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° , la Administración dejó expresa constancia de que: “Se observó y comunicó al contribuyente que en todas las boletas de pago de remuneraciones que fueron presentadas correspondientes a marzo de 2010 (...), **los conceptos pagados correspondían a Gratificación Extraordinaria** (denominada Reconocimiento Extraordinario) (...) En las boletas de pago, en el detalle de conceptos remunerativos que se pagan en dicho mes no se aprecia el pago de “Participación de los trabajadores”, **el concepto pagado corresponde a Reconocimiento Extraordinario**” (folios 14046 a 14048).”



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que, indicó *“que, en ese sentido, y teniendo en consideración lo antes expuesto, se advierte que el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley, por lo que, en este extremo, procede levantarlo”*.

Que como se puede apreciar del análisis realizado en la Resolución N° , por la suma de S/ 3 347 982,00, este Tribunal consideró que con la documentación presentada por el recurrente se acreditó el pago de la participación de utilidades realizado el 30 de marzo de 2010, precisando que si bien inicialmente por un error se consignó y declaró como reconocimiento extraordinario, esto fue subsanado a través de la modificación correspondiente de las boletas de pago y de la declaración rectificatoria presentada mediante el Formulario Virtual PDT 601, demostrándose de esa manera el pago de la participación de utilidades observada, por el aludido importe de S/ 3 347 982,00, mediante los recibos de pago que contienen los montos de la liquidación de la participación de utilidades de cada trabajador, debidamente autorizados, importes que además coinciden con los montos consignados en las boletas de pago rectificadas por el recurrente y con los montos consignados en el reporte de “Utilidades 2009” presentado por el recurrente, los cuales suman el anotado importe total de S/ 3 347 982,00, evidenciándose el pago de tal monto dentro del plazo establecido por ley, a efectos de que proceda su deducción en el ejercicio fiscalizado.

Que en consecuencia, en la citada resolución este Tribunal concluyó que correspondía que el pago por la suma de S/ 3 347 982,00 sea deducido de la renta neta imponible del ejercicio 2009, pues obedecía al pago de la participación de la participación de los trabajadores en las utilidades realizado antes del vencimiento de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio.

Que en ese sentido, al aceptarse la deducción por la suma de S/ 3 347 982,00, para el ejercicio 2009, no corresponde que dicho importe también se deduzca en el ejercicio 2010, pues ello implicaría que por un mismo concepto se realice una doble afectación para la determinación del Impuesto a la Renta, por lo que la deducción efectuada por el recurrente no se ajusta a ley y, en consecuencia, procede confirmar en reparo en este extremo.

Que por el **“Ítem B por la suma de S/ 552 465,00”** este Tribunal indicó: *“Que de autos se aprecia que el recurrente no presentó documentación que sustente el pago por participación de las utilidades a sus trabajadores dentro del plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por el mencionado importe de S/ 552 465,00, el cual, de acuerdo a lo anotado por la Administración, correspondería a 27 trabajadores, según el detalle contenido en el Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° y el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° (folios 12142 a 12145, 13835 a 13838 y 15010/vuelta), dejándose constancia, a su vez, que dicho importe no figura incluido en las boletas de pago de remuneraciones ni fue declarado en el Formulario Virtual PDT 601 del mes de marzo de 2010”*.

Que precisa: *“(…) respecto a este punto, el recurrente en su recurso de apelación, se ha limitado a señalar, de forma general, que el auditor no habría revisado debidamente la información proporcionada; no obstante, contrariamente a lo sostenido por aquel, no se advierte de autos que haya desvirtuado documentariamente la observación de la Administración durante el procedimiento de fiscalización en cuanto a este ítem.”*

Que concluye *“(…) estando a lo expuesto, el reparo bajo análisis se ajusta a ley, por lo que, corresponde, en este extremo, mantenerlo”*.

Que sobre el particular, cabe señalar que, si bien el recurrente presentó un cuadro denominado Reporte Directivos - Participación de utilidades 2009, al que adjuntó Recibos de Pago emitidos el 30 de marzo de 2010, los cuales también fueron proporcionados en la fiscalización del ejercicio 2009, conforme se dejó constancia en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04993-9-2021, antes citada, y que corresponden a las liquidaciones del pago de las utilidades de la mayoría de los directivos consignados en dicho reporte (folios 6683 a 6769, 6795 a 6797 y 7770 a 7859), no presentó documentación adicional que evidencie que efectivamente el importe de S/ 552 465,00 por error se consignó y declaró como reconocimiento extraordinario, tal como lo afirma el recurrente, advirtiéndose de la citada resolución que por el ejercicio 2009, el recurrente solo presentó la rectificatoria de las boletas de pago y declaración mediante el



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Formulario Virtual PDT 601, por el importe de S/ 3 347 982,00, dentro del cual no se encuentra incluido el importe de S/ 552 465,00.

Que por lo tanto, y contrariamente a lo afirmado por el recurrente, no obra en el expediente documentación que sustente la deducción por el importe de S/ 552 465,00 en el ejercicio 2010 y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, el recurrente considera que la Administración no ha fundamentado debidamente la observación, pues no ha señalado a qué otro concepto correspondería el importe reparado al desvirtuar que corresponde al de participación de utilidades; al respecto, cabe señalar que la carga de la prueba le corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos, por lo que correspondía al recurrente acreditar que el importe de S/ 552 465,00 deducido en la renta neta imponible del ejercicio 2010 correspondía a las participaciones de utilidades pagadas en el ejercicio 2010, lo que no hizo, pues no presentó documentación que acredite su afirmación, en consecuencia, carece de sustento lo alegado por el recurrente referente a que la observación no se encuentra debidamente sustentada.

- **Saldo a Favor del ejercicio 2009**

Que el recurrente en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8818 a 8820), señala que la Administración por el ejercicio 2010 desconoce en su integridad el saldo a favor del ejercicio anterior (2009) declarado, al considerar la determinación efectuada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2009 mediante la Resolución de Determinación N° , en la cual se determinó deuda tributaria a pagar por el importe de S/ 5 883 193,00, sin tener en cuenta que dicho valor fue impugnado habiéndose emitido la Resolución de Intendencia N° , que fue apelada por lo este Tribunal emitió pronunciamiento mediante la Resolución N° , habiéndose emitido en cumplimiento la Resolución de Intendencia N° , que estableció un saldo a favor de S/ 3 288 212,00.

Que agrega que en la medida que a la fecha existe el proceso de Casación ante la Corte Suprema mediante el Expediente N° , cuya resolución podría conllevar a que el Saldo a Favor del ejercicio 2009 se incremente aún más; y, con la finalidad de evitar (por economía procesal) el inicio de nuevos procedimientos administrativos que contengan las mismas pretensiones que son objeto del presente procedimiento, solicitamos al Tribunal Fiscal que, al momento de resolver, ordene a SUNAT que: (i) cumpla con reconocer el saldo a favor del ejercicio 2009 según la Resolución de Intendencia N° que goza de validez y ejecutoriedad; y, (ii) cumpla con las resoluciones administrativas o judiciales, que se emita por el proceso judicial en trámite que incide en la determinación del Saldo a Favor del ejercicio 2009.

Que sobre el particular, cabe indicar que conforme se aprecia de la Resolución de Intendencia N° (folios 8808 a 8814), la Administración dio cumplimiento a lo dispuesto por este Tribunal mediante la Resolución N° , estableciendo un saldo a favor de S/ 3 288 212,00, y teniendo en cuenta que dicha resolución de intendencia no fue materia de apelación, de acuerdo con el Reporte de medios impugnatorios, corresponde que la Administración tome en cuenta dicho saldo a efectos de determinar el saldo a favor del ejercicio 2010.

Que en cuanto al argumento del recurrente referido a que se cumpla con las resoluciones administrativas o judiciales, que se emita por el proceso judicial en trámite que incide en la determinación del saldo a favor del ejercicio 2009; cabe señalar que sin perjuicio de que no ha acreditado el trámite antes señalado, la Administración debe tener en cuenta lo que pudieran disponer en su oportunidad las autoridades jurisdiccionales.

Que teniendo en cuenta que en la presente instancia se han levantado los reparos por deducción por pago de factura de , efectuado vía declaración jurada del Impuesto a la Renta sin sustento en el extremo de S/ 564 110,25, gastos contabilizados en la Cuenta - Incentivos Anual a 12 Sueldos no sustentados en el extremo de S/ 250 321,00, deducción por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuada vía declaración jurada anual bajo el concepto de "pagos según RRHH" no sustentados en el extremo de los trabajadores con Códigos 104507, 15600, 151716, 15487, 15534, 15680,



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

15362, 15688, 15722 y 15745 y provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 no sustentadas con comprobantes de pago en el extremo de la suma de S/ 2 339 378,90, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación N° , conforme con lo establecido en la presente resolución.

4. Resolución de Determinación N°

Que el recurrente sostiene que la Administración considera que los reparos adicionados en las declaraciones rectificatorias constituyen un supuesto de disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24 - A de la Ley del Impuesto a la Renta y por tanto le resulta aplicable la Tasa Adicional del 4,1%; sin embargo, ello no resulta correcto por cuanto de las normas aplicables a dicha tasa se desprende que la sola calificación de un gasto como reparable para efectos del Impuesto a la Renta no determina su aplicación, dado que solo abarca a aquellos desembolsos respecto de los cuales se puede verificar que: i) constituyen una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario y ii) son gastos que puedan incluirse en algunos de los supuestos previstos en los numerales 1, 2, 3 o 4 del artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; en consecuencia, debe evaluarse si estos han beneficiado a los accionistas y además que sobre los mismos no ejerza la posibilidad de ejercer control tributario. Cita la Resolución N°

Que agrega que en su caso los gastos que sustentan la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% se encuentra referido a los reparos que fueron aceptados mediante las declaraciones juradas rectificatorias presentadas mediante los Formularios PDT 668 N° y los días 10 y 17 de diciembre de 2018, respectivamente.

Que refiere que en caso se presente una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta que consigne los montos que constituirían dividendos presuntos no correspondería la aplicación de la tasa adicional del 4,1%, como erróneamente sostiene la Administración, pues al verificarse el destino de los gastos incurridos, se advierte un posterior un control tributario de los gastos, en tal caso, de acuerdo con el pronunciamiento expuesto por este Tribunal en la Resolución N° , no se configuraría la distribución indirecta de renta, como contrariamente sostiene la Administración.

Que en su escrito ampliatorio de 20 de noviembre de 2019 (folios 8336 a 8342) reitera lo expuesto en su recurso de apelación e indica que la sola calificación de un gasto como reparable para efectos del Impuesto a la Renta no determina la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, la cual solo abarca aquellos desembolsos respecto de los cuales pueda verificarse las condiciones establecidas en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en su escrito de alegatos presentado el 12 de diciembre de 2023 (folios 8817 y 8818), el recurrente reitera los argumentos expuestos precedentemente.

Que por su parte, la Administración señala que el recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la realización del servicio y/o la entrega de los bienes materia de observación, así como el cumplimiento del principio de causalidad y/o devengo, por lo que tales egresos constituyen renta gravable de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, en consecuencia, correspondía que se aplique la Tasa Adicional del 4,1% a que se refiere el artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por lo tanto en el caso de autos, corresponde determinar si el referido valor se encuentra conforme a ley.

Que de los Anexos N° 1 y 2 a la Resolución de Determinación N° , emitida por Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010 (folios 7727 a 7731), se aprecia que la Administración determinó reparos por los conceptos de i) deducción de compra de filmadoras vía declaración jurada del ejercicio 2010 contabilizada en el ejercicio siguiente sin sustento de su destino ni devengamiento en el ejercicio 2010, ii) deducción de compras y/o gastos vía declaración jurada del



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

ejercicio 2010 contabilizados en el ejercicio siguiente sin sustento de su causalidad ni devengamiento en el ejercicio 2010, **iii)** deducción de compras y/o gastos de no domiciliados vía declaración jurada del ejercicio 2010 contabilizados en el ejercicio 2011 no sustentados fehacientemente ni se acreditó que fueron adicionadas en la determinación de la renta neta imponible de dicho ejercicio, **iv)** deducción de compras y/o gastos vía declaración jurada del ejercicio 2010 no sustentados fehacientemente ni se acreditó que fueron adicionados en la determinación de la renta neta imponible de dicho ejercicio, **v)** deducción de compras y/o gastos vía declaración jurada del ejercicio 2010 cuya documentación no sustenta su fehaciencia, causalidad y devengo en el ejercicio 2010, **vi)** deducción de compras y/o gastos vía declaración jurada del ejercicio 2010 sin sustento documental ni su devengo en el ejercicio 2010, **vii)** deducción de gastos de viaje vía declaración jurada del ejercicio 2010 contabilizados en el ejercicio 2011 sin sustento, ni su devengo en el ejercicio 2010 y **viii)** deducción de gastos de viaje vía declaración jurada del ejercicio 2010 contabilizados en el ejercicio 2011 sin sustento de su necesidad y vinculación con la generación de la renta y sin sustento de su devengo, ascendentes a un total de S/ 2 770 241,00, a los cuales aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, al considerar que constituían una disposición indirecta de renta conforme con lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 3 del Requerimiento N° (folios 7424 a 7427), la Administración comunicó al recurrente que de la documentación presentada en respuesta a los Requerimientos N° y , observó que se realizaron adiciones y/o deducciones mediante la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta presentada mediante el Formulario PDT 668 N° el 4 de abril de 2011, las cuales fueron mantenidas en la declaración rectificatoria presentada mediante el Formulario PDT 668 N° el 7 de diciembre de 2017, por lo que le solicitó que sustente dichas adiciones y deducciones. Preciso que el recurrente presentó diversa documentación, sustentando parcialmente la observación.

Que así, indicó que mantuvo las siguientes observaciones:

- a) Deducción de compra de filmadoras por la suma de S/ 789 642,86 por la que no acreditó su utilización y devengo.
- b) Deducción de compra por Libro de Navidad y edición y realización del Libro ¡UF!, por S/ 298 455,00, al no haberse acreditado su fehaciencia, imposibilitando que se verifique la causalidad y devengo de los gastos.
- c) Deducción por compras por la suma de S/ 5 911 410,00 detalladas en el Anexo N° 1 adjunto al Requerimiento N° , al no haberse presentado documentación que sustente los gastos.
- d) Deducción por gastos de viajes por la suma de S/ 692 631,75, al no haberse presentado documentación que sustente los gastos.
- e) Deducción de gastos por no domiciliados, entre otros, por S/ 58 470,72, al no haberse acreditado la efectiva prestación de los servicios y por ende su vinculación con la generación de la renta gravada de fuente peruana y su devengo en el ejercicio 2010.

Que por lo tanto, precisa que al ser necesario verificar la fehaciencia de las adquisiciones, su vinculación con la renta gravada, la prestación efectiva, su destino, así como su devengo en el ejercicio 2010, requiere que sustente por escrito con la base legal correspondiente dichas operaciones, para lo cual deberá presentar contratos, papeles de trabajo y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, documentación de autorización de aceptación de los trabajos y/o adquisiciones, asesorías o servicios, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones, informes de producción, partes de almacén, informes de avances y resultados obtenidos, manuales y/o procedimientos de controles internos, contable y/o tributario, los vouchers contables por el registros de las provisiones y/o cancelaciones, documentación comercial, entre otros. Asimismo, indicó que de tratarse de diferencias temporales debía presentar la documentación que sustente la adición y/o deducción en periodos distintos al fiscalizado.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en el resultado del citado requerimiento (folios 7358 a 7367/reverso), la Administración dejó constancia que el recurrente presentó diversa documentación de cuya evaluación determinó lo siguiente:

- a) Por la deducción de compra de filmadoras por la suma de S/ 789 642,86, precisó que si bien el recurrente presentó la Factura N° _____ emitida por _____, el 14 de diciembre de 2011, en la que se detalla la compra de 1005 filmadoras Handycam Sony DC, folleto de la campaña nombre "El Cebiche Perfecto" en las que se indica del sorteo de 1000 filmadoras Sony y que este se realizaría el 10 de enero de 2011, Guía comercial de nombre "Séptima campaña Cuenta Ganadora" y un documento denominado Lista de Ganadores: Cuenta Sorteo 07 Final" detallando los datos de 1001 personas beneficiadas (1 persona ganadora de S/ 500 000,00 y 1 000 personas ganadoras de las filmadoras), no acreditó que efectivamente las filmadoras adquiridas se hayan entregado a dichas personas con motivo de premios por cuanto no presentó las respectivas actas o cargos por la entrega de los premios ante notario público conforme con lo establecido en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta; así como tampoco la autorización por el lanzamiento de la mencionada campaña mediante una Resolución Directoral del Ministerio del Interior, tal como lo prevé el artículo 9 del Reglamento de Promociones Comerciales y Rifas con fines sociales. Además, señala que tampoco presentó documentación que acredite que la operación provisionada en el 2011 no fue deducida en este último ejercicio.
- b) Por la deducción por la suma de S/ 298 455,00, señaló que el recurrente no presentó documentación alguna que acredite la fehaciencia de las operaciones, por lo que no fue posible verificar su causalidad ni su devengo en el ejercicio 2010, así como tampoco presentó documentación que acredite que la operación provisionada en el 2011 no haya sido deducida en este último ejercicio y que consiste en un anticipo de Libro de Navidad y edición y realización del Libro ¡UF!
- c) Por la deducción por la suma de S/ 58 470,72, indicó que si bien el recurrente presentó la Factura N° _____ emitida el 17 de setiembre de 2010 por la empresa no domiciliada Accenture por el concepto de implantación de inforeports correspondiente al Proyecto _____, contrato de locación de servicios del 5 de marzo de 2010 y Reporte de transferencia interbancaria a favor del proveedor de fecha 15 de febrero de 2011, dicha documentación no acredita la efectiva prestación de los servicios por parte del proveedor, no habiendo presentado informes, reportes, actas de entrega o conformidad del servicio o avances que acredite su realización. Agrega que tampoco sustentó la causalidad del gasto ni su devengo en el ejercicio 2010.
- d) Deducción por la suma de S/ 5 911 409,91, precisó que el recurrente por un grupo de operaciones sustentó la realización y prestación de los servicios, vinculación con la renta gravada y su devengo en el ejercicio 2010; sin embargo, por los importes de S/ 1 607 038,98 y S/ 1 321 435,18 no acreditó la efectiva prestación de los servicios, su realización, el uso, consumo o destino de los bienes; así como tampoco su vinculación con la generación de renta gravada ni su devengo en el ejercicio 2010.

Por el importe de S/ 1 607 038,98, cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 2 (folios 7310 a 7349), precisó que, si bien el recurrente presentó comprobantes de compra, documentos denominados "Carta de Aceptación de bienes y servicios" y medios de pago, entre otros, no sustentó ni acreditó la efectiva prestación de los servicios y/o el uso, consumo o destino de los bienes con las respectivas guías de remisión, partes de ingreso al almacén, destino o uso de los bienes, contratos, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones, informes de avances de servicios, reportes documentos de conformidad, entre otros, así como tampoco la necesidad del gasto no su vinculación con la generación de renta gravada, razón por la cual considera que no fue posible evaluar su devengo en el ejercicio 2010.

Por el importe de S/ 1 321 435,00 cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 5 (folios 7310 a 7349) menciona que el recurrente no presentó documentación que acredite la realización del servicio ni su relación de causalidad con la renta gravada ni su devengo en el ejercicio 2010.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

e) Deducción por la suma de S/ 692 631,75 detallados en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (folios 7266 a 7311) señala que de dicho importe las sumas de S/ 151 685,79 y S/ 535 009,41 tuvieron incidencia en la aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Por S/ 151 685,79, cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 1 (folios 7266 a 7311) refiere que, si bien el recurrente presentó y exhibió los documentos de viaje y alojamiento, no ha demostrado la necesidad del gasto ni el motivo del viaje al exterior, por lo que consideró que no fue posible determinar la relación de causalidad del gasto con la generación de renta gravada del ejercicio 2010 y el mantenimiento de la fuente.

Por S/ 535 009,41 cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 2 (folios 7266 a 7311), manifiesta que el recurrente no presentó documentación que acredite la realización de los servicios ni su vinculación con la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente del ejercicio 2010. Precisa que, en este caso, el recurrente registró dichas operaciones en el ejercicio 2011 como gastos; sin embargo, no ha presentado documentación que acredite que fueron adicionados en dicho ejercicio.

Que mediante los Ítems L, N, O y P del Anexo N° 1 al Requerimiento N° , emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario (folios 7196 a 7198/reverso y 7222), la Administración comunicó al recurrente sus conclusiones sobre las observaciones antes indicadas y detalladas en el Punto 3 al Resultado del Requerimiento N° .

Que en los Puntos 10 y 11 del resultado del citado requerimiento (folios 7150 y 7151), la Administración respecto de las deducciones por los importes de S/ 789 642,86 y S/ 298 455,00, dejó constancia que el recurrente en sus escritos presentados no expresó argumentos adicionales ni adjuntó documentación distinta a la presentada durante el procedimiento de fiscalización, por lo que mantuvo su posición bajo los mismos argumentos planteados en el Resultado del Requerimiento N° .

Que en el Punto 14 del aludido resultado del requerimiento, respecto del importe de S/ 58 470,72 (folios 7148 y 7149), precisó que el recurrente no se pronunció ni presentó documentación adicional, distinta a la evaluada en el Resultado del Requerimiento N° que acredite la efectiva prestación del servicio de implantación de inforeports correspondiente al Proyecto Star Evolutivos Perú, la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y el mantenimiento de la fuente, así como su devengo en el ejercicio 2010.

Que en el Punto 16 del citado resultado del requerimiento, respecto del importe de S/ 1 607 038,98 (folio 7147), indicó que el recurrente presentó documentación que acredita parcialmente la observación, por lo que al no haber sustentado la fehaciencia de las operaciones por el saldo de S/ 805 644,90, mantuvo su posición expuesta en el Resultado del Requerimiento N° y detallado en el Anexo N° 2 del Resultado del Requerimiento N° (folios 7117 a 7122). Agrega que al no haberse acreditado la fehaciencia de las operaciones no fue posible verificar la causalidad ni su devengo en el ejercicio 2010.

Que mediante el Punto 19 del referido resultado del requerimiento, respecto del importe de S/ 1 321 435,18 (folios 7144 a 7146/reverso) la Administración manifestó que el recurrente proporcionó documentación que acredita parcialmente la observación, siendo que los importes que tuvieron incidencia en la aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponden a operaciones por las sumas de S/ 151 733,05 y S/ 657 885,54 que se encuentran detalladas en el Anexo N° 3 adjunto al citado resultado del requerimiento (folios 7092 a 7116).

Que respecto al importe de S/ 151 733,05 cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 3 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 1 (folios 7109 a 7122) menciona que, si bien el recurrente presentó los comprobantes de compra, los documentos denominados "Carta de aceptación de bienes o servicios" y medios de pago, entre otros, no sustentó ni acreditó la efectiva prestación de servicios y/o el uso, consumo o destino de los bienes con guías de remisión, partes de ingreso al almacén, destino o uso de los bienes, contratos, acuerdos, comunicaciones efectuadas, valorizaciones,



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

informes de avances de servicios, reportes documentos de conformidad, entre otros, así como tampoco la necesidad del gasto no su vinculación con la generación de renta gravada, razón por la cual considera que no fue posible evaluar su devengo en el ejercicio 2010.

Que sobre la deducción por el importe de S/ 657 885,54, cuyas operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 3 adjunto al citado requerimiento mediante la nota 3 (folios 7092 a 7109), precisó que el recurrente no presentó documentación alguna que acredite la realización del gasto ni su causalidad con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente, así como tampoco su devengo en el ejercicio 2010.

Que en el Punto 20 del Resultado del Requerimiento N° _____, respecto del importe de S/ 151 685,79 (folios 7143 y 7144), la Administración señaló que de la evaluación de la documentación proporcionada por el recurrente se sustentó parcialmente la observación, siendo que, por el mes de diciembre de 2010, de acuerdo con el Anexo N° 7 adjunto a dicho resultado - Nota 1 (folio 7076/reverso) observó la suma de S/ 3 558,95, al no haberse acreditado la necesidad del gastos ni el motivo del viaje en el país o hacia el exterior, lo que no le permitió la relación de causalidad del gasto con la generación de renta gravada del ejercicio 2010.

Que en el Ítem c del Punto 22 del Resultado del Requerimiento N° _____, respecto del importe de S/ 18 041,00, (folios 7141 a 7173/reverso), la Administración indicó que de la evaluación de las liquidaciones de viaje exhibidas se ha verificado que el recurrente dedujo vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 gastos de viaje contabilizados en el ejercicio 2011 sin haber sustentado la necesidad del viaje y su vinculación con la generación de renta gravada, siendo que por el mes de diciembre dichos gastos ascendió a la suma de S/ 4 850,25, los cuales corresponden a las observaciones con notas 2 y 3 detalladas en el Anexo N° 7 adjunto al citado requerimiento.

Que cabe indicar que en cada Punto, la Administración señaló que, no obstante haberse incluido las observaciones antes citadas en la última declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, correspondía que se determine la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% conforme lo previsto en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, y sustentado en los fundamentos antes referidos, precisando además que las operaciones se encuentran detalladas en el Anexo N° 7 adjunto al citado requerimiento.

Que de los Anexos N° 1 y 7 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 7064 a 7066/reverso y 7123 a 7126), la Administración efectuó un detalle de las operaciones correspondientes al mes de diciembre de 2010, en el que precisa que las observaciones radican en que el recurrente no presentó documentación alguna que sustente el gasto, así como la causalidad de los gastos, por los siguientes conceptos:

Conceptos	Gasto (S/)	Tasa Adicional 4,1% (S/)
Deducción por compra de filmadoras	789 642,86	32 375,00
Deducción por Anticipo Libro de Navidad y edición y realización del Libro ¡UF!	298 455,00	12 237,00
Servicio de implantación de inforeports correspondiente al Proyecto Star Evolutivos Perú	58 470,72	2 397,00
Compras y Gastos no sustentadas fehacientemente	805 644,90	33 031,00
No se acreditó la realización de las operaciones contenidas en el rubro compras - Nota 1	151 733,05	6 221,00
No presentó documentación alguna que acredite la realización del gasto ni su causalidad ni su devengo	657 885,54	26 973,00
Gastos de viaje por los que no se acreditó la necesidad del gasto ni el motivo	3 558,95	148,00
Gastos de viaje por los que no se acreditó la necesidad del gasto ni el motivo	4 850,25	198,00
Totales	2 770 241,27	113 580,00

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° _____ (folio 8040), la Administración dejó constancia de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, presentada mediante Formulario PDT 668 N° _____ de 17 de diciembre de 2018 (folios 8044 a 8046), en la que el recurrente realizó adiciones a efecto de determinar la renta neta imponible para el cálculo de dicho impuesto y ejercicio por el importe total de S/ 11 273 866,00, advirtiéndose que estas -en



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

parte- provenían de deducciones efectuadas por el recurrente y que en algunos casos fueron consideradas por la Administración como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario en el período diciembre de 2010, por S/ 2 770 241,27, y otras que fueron aceptadas por el recurrente mediante la presentación de la referida declaración jurada rectificatoria.

Que de lo actuado, se aprecia que la Administración consideró como dividendos presuntos a los desembolsos que fueron adicionados por el recurrente para efectos del cálculo de la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, esto es, los conceptos que sustentan la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta fueron reparados por el mismo recurrente en su declaración jurada rectificatoria.

Que el literal g) del artículo 24-A de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, establece que para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. Agrega que el Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de la referida ley.

Que el segundo párrafo del citado artículo 55, modificado por Decreto Legislativo N° 979, prevé que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El Impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual. En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el Impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que de otro lado, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacioncitas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacioncitas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica; asimismo, reúnen la misma calificación, entre otros, los gastos sustentados en un comprobante de pago cuando es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente y otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen la disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que en tal sentido, no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional de 4.1%, pues sólo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de rentas no susceptible de posterior control tributario.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° _____ y _____, entre otras, se entiende que no todos los gastos reparables para efecto del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, pues la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; así por ejemplo, no son considerados como disposición indirecta de renta, pese a no ser admitidos como deducibles, en la determinación de la renta neta, los reparos como multas o intereses moratorios, los honorarios de los directores no socios que excedan del 6% de la utilidad, provisiones no admitidas o que no cumplen los requisitos de la ley, entre otros, siempre que se pueda acreditar el destino de estos.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

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

Que por otro lado este Tribunal mediante la Resolución N° _____, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha señalado que la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se reconocen observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, toda vez que tal declaración tributaria no desvirtúa que los referidos importes pudieran constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, pues debe tenerse en cuenta que para la correcta aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta se debe evaluar – en cada caso en particular– si las observaciones reconocidas mediante declaración jurada rectificatoria, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que teniendo en cuenta las normas y criterios jurisprudenciales antes citado corresponde determinar si las observaciones efectuadas por la Administración y aceptadas por el recurrente mediante la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta constituyen disposiciones indirectas de renta no susceptible de posterior control tributario y por lo tanto sujeta de aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%.

- **Deducción por compra de filmadoras, por S/ 789 642,86**

Que mediante el Punto 3.1 del Resultado del Requerimiento N° _____ y Punto 10 del Resultado del Requerimiento N° _____ y su Anexo N° 7 adjunto a este último resultado (folios 7076/reverso, 7150, 7151 y 7363 a 7365/reverso) la Administración dejó constancia que si bien el recurrente presentó la Factura N° _____ emitida el 14 de diciembre de 2010 por _____ por la venta de 1005 Filmadoras Handycam Sony DC, la guía comercial de nombre "Séptima campaña Cuenta Ganadora" y un documento denominado "Lista de Ganadores: Cuenta Ganadora Sorteo Final" en el que se detalla los datos de 1001 personas beneficiadas, no proporcionó documentación adicional que acredite, entre otros, que efectivamente dichas filmadoras hayan sido destinadas para el otorgamiento de premios en favor de sus clientes y que fueron entregadas ante notario público conforme lo establecido en el inciso u) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, indicó que el recurrente en su escrito de reclamación presentado el 31 de enero de 2018⁵¹ (folios 4499 a 4527), señaló que la aludida compra se realizó para sortear entre los clientes nuevos y vigentes - personas naturales- que cuenten aperturen una cuenta ganadora con el objetivo de captar nuevos saldos de ahorros, retención de saldos o captar nuevas cuentas.

Que como se puede advertir, el recurrente no acreditó con documentación adicional que efectivamente las filmadoras adquiridas hayan sido destinadas al otorgamiento de premios en favor de sus clientes, tal como lo afirma, limitándose a señalar que para efectos de la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% en caso se acepte el reparo mediante una rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta debía verificarse que constituye una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario; no obstante en el presente caso, justamente no es posible verificar el destino de los aludidos bienes, por lo que dicho gasto no es susceptible de control tributario, y en consecuencia corresponde se aplique la Tasa Adicional del 4,1% tal como lo hizo la Administración, por lo que procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

⁵¹ Contra la Resolución de Determinación N° _____, declarada nula mediante la Resolución de Intendencia N° _____ (folios 7456 a 7469).



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

- **Anticipo Libro de Navidad y edición y realización del Libro ¡UF!, por S/ 298 455,00**

Que mediante el Punto 3.1 del Resultado del Requerimiento N° , Punto 11 del Resultado del Requerimiento N° y el Anexo N° 7 adjunto a este último resultado (folios 7076/reverso, 7150/reverso y 7363), la Administración indicó que el recurrente no presentó documentación alguna que acredite la fehaciencia de las operaciones deducidas como gastos y adicionadas en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta, por S/ 298 455,00.

Que sobre el particular, en la Resolución N° este Tribunal ha señalado que el reparo por operaciones no fehacientes efectuado con arreglo a ley implica egresos no susceptibles de posterior control, y, por lo tanto, al no ser posible determinar su verdadero destino, constituyen una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario.

Que por consiguiente, toda vez que el recurrente no presentó los medios probatorios que acrediten la fehaciencia del gasto por concepto de "Anticipo Libro de Navidad y edición y realización del Libro ¡UF!", a pesar de haber sido debidamente requerido para ello por la Administración, la aplicación de la Tasa Adicional del 4.1% sobre tal reparo se encuentra arreglada a ley, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo. En la misma línea, se han emitido las Resoluciones N° y , entre otras.

- **Servicio de implantación de inforeports correspondiente al Proyecto , por S/ 58 470,72**

Que en el Punto 3.2 del Resultado del Requerimiento N° , Punto 14 del Resultado del Requerimiento N° y el Anexo N° 7 adjunto a este último resultado (folios 7076/reverso, 7148, 7149/reverso y 7360 a 7363/reverso), la Administración dejó constancia que si bien el recurrente presentó la Factura N° emitida el 17 de setiembre de 2010 por la empresa no domiciliada Accenture por el concepto de "Implantación de inforeports correspondiente al " por EUR 14 985,00, el contrato de Servicios de 5 de marzo de 2010 y el Reporte de Transferencia interbancaria a favor del citado proveedor por el aludido importe, no proporcionó documentación adicional que acredite la efectiva prestación de servicios por parte del proveedor, como es el informe que estipula la cuarta cláusula del aludido contrato u otra documentación que acredite las labores realizadas tales como reportes, actas de entrega o conformidad o avances.

Que por lo expuesto, se tiene que al no haber el recurrente presentado documentación que acredite la efectiva prestación del servicio, esta constituye una operación no fehaciente que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° , antes citada, implica una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resulta arreglada a ley, la aplicación de la referida tasa adicional, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

- **Compras y Gastos no sustentados fehacientemente, por S/ 805 644,90**

Que en el Punto 3.3 del Resultado del Requerimiento N° y Punto 16 del Resultado del Requerimiento N° , así como de los Anexos N° 2 y 7 adjuntos a este último resultado (folios 7064 a 7076/reverso, 7117 a 7122, 7147 y 7359 y 7360), se aprecia que la Administración observó diversas operaciones conformadas por adquisición de bienes y, prestación de servicios, por lo cual precisa que, si bien presentó facturas, en algunos casos los comprobantes por el pago (liquidaciones), guías de remisión (por tela para la confección de uniformes, no acreditando el servicio propio de la confección), órdenes de compra, carta de aceptación de bienes y/o servicios, entre otros, no proporcionó documentación adicional como informes contratos, informes, reportes, actas de avance o de conformidad del servicios, que acredite la efectiva prestación del servicio, así como la recepción, el uso y destino de los bienes, pues en este caso no presentó, entre otros, cargos de entrega a los beneficiarios, partes de salida del almacén, guías de remisión, entre otros, que acredite la recepción, uso, consumo o destino de los bienes.



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

Que en tal sentido, al no haber el recurrente proporcionado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios y la recepción, uso, consumo o destino de los bienes adquiridos, se tiene que tales cuestionamientos corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyendo por lo tanto, en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas legales y criterios jurisprudenciales glosados, por lo que resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada Tasa de 4,1% sobre los importes de los mencionados reparos adicionados en la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de, en consecuencia, corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **No acreditó la realización de las operaciones contenidas en el rubro compras – Nota 1, por S/ 151 733,05**

Que en el Punto 3.3 del Resultado del Requerimiento N° _____ y Punto 19 del Resultado del Requerimiento N° _____, así como de la Nota 1 del Anexo N° 3 y el Anexo N° 7 adjunto a este último resultado (folios 7064 a 7076/reverso, 7109 a 7122, 7145, 7146/reverso y 7359/reverso), se aprecia que la Administración observó diversas operaciones conformadas por adquisición de bienes y prestación de servicios, por lo cuales precisa que, si bien presentó facturas, en algunos casos cartas del proveedor, notas de abono, carta de aceptación de bienes y/o servicios, guía de remisión, entre otros, no proporcionó documentación adicional como informes contratos, informes, reportes, actas de avance o de conformidad del servicio, que acredite la efectiva prestación del servicio, así como la recepción, el uso y destino de los bienes, pues en este caso no presentó, entre otros, cargos de entrega a los beneficiarios, partes de salida del almacén, guías de remisión, entre otros, que acredite la recepción, uso, consumo o destino de los bienes, así como la necesidad de su adquisición.

Que por lo tanto, al no haber el recurrente proporcionado documentación que acredite la efectiva prestación de los servicios y la recepción, uso, consumo o destino de los bienes adquiridos, se tiene que tales cuestionamientos corresponden a desembolsos cuyo destino no puede ser acreditado fehacientemente, constituyendo por lo tanto, en una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en virtud de las normas legales y criterios jurisprudenciales glosados, por lo que resultaba procedente que la Administración aplicara la anotada Tasa de 4,1% sobre los importes de los mencionados reparos adicionados en la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de, en consecuencia, corresponde mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

- **No presentó documentación alguna que acredite la realización del gasto ni su causalidad ni su devengo, por S/ 657 885,54**

Que en el Punto 3.3 del Resultado del Requerimiento N° _____ y Punto 19 del Resultado del Requerimiento N° _____, así como de la Nota 3 del Anexo N° 3 y el Anexo N° 7 adjunto a este último resultado (folios 7064 a 7076/reverso, 7092 a 7116, 7144, y 7359/reverso), se aprecia que la Administración observó diversas operaciones por las cuales precisa que, el recurrente no presentó documentación alguna que sustente la deducción del gasto.

Que en tal sentido, al no haber el recurrente presentado documentación que permita sustentar los gastos materia de observación y detallados en el Anexo N° 3 antes citado, estos corresponden a gastos sin sustento documentario, por lo que los mismos constituyen disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en consecuencia, resulta procedente la aplicación de la tasa adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, correspondiendo mantener el mencionado reparo y confirmar la resolución apelada en dicho extremo.

Que en cuanto al argumento del recurrente en el sentido de que la propia Administración ha identificado partidas temporales en los montos adicionados, es decir, gastos que corresponden a otros periodos (devengo), considera que estos conceptos no pueden significar una disposición indirecta, dado que aquella reconoce que son gastos deducibles en otros periodos y que solo los objeta por devengo; cabe señalar que si bien la Administración en el detalle del reparo consignó, entre otros, que no se había



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

acreditado el devengo de las operaciones, este fue un concepto adicional, pues en principio señaló que el recurrente no presentó documentación alguna que acredite la realización del gasto, y al no haber sustentado la fehaciencia de operación, no podía verificarse el destino del desembolso, en consecuencia no resultan atendibles los argumentos formulados por el recurrente.

- **Gastos de viaje por los que no se acreditó la necesidad del gasto ni el motivo, por S/ 3 558,95**

Que en el Punto 3.4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] y Punto 20 del Resultado del Requerimiento N° [redacted], así como de la Nota 1 del Anexo N° 4 y Anexo N° 7 adjuntos a este último resultado (folios 7090/reverso, 7091/reverso, 7143, 7144 y 7358), se aprecia que la Administración observó el Comprobante N° [redacted] de Lan Chile, por el desplazamiento en avión de Ignacio Quintanilla Salinas a Santiago de Chile, por el que el recurrente presentó el C. Costo N° [redacted] en el que se consigna el pago con tarjeta de crédito a dicha empresa, el recibo de itinerario del pasajero y el Resumen de Liquidación N° 14014 que señala el periodo de viaje.

Que de los documentos descritos por la Administración resulta posible establecer el beneficiario del viaje, siendo que la Administración no ha determinado si dicha persona es un tercero, personal o accionista del recurrente, por lo que si bien dicho gasto de viaje fue reconocido por este último como no deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, motivo por el cual lo adicionó en su declaración jurada rectificatoria de dicho ejercicio, tal como lo ha verificado la Administración, ello no es suficiente para considerarlo como una disposición indirecta de renta susceptible de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados del recurrente, o de ser el caso, que eran gastos de cargo de dichas personas; por lo tanto al no encontrarse el reparo formulado conforme a ley, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

- **Gastos de viaje por los que no se acreditó la necesidad del gasto ni el motivo, por S/ 4 850,25**

Que en el Punto 3.4 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] y Punto 22 del Resultado del Requerimiento N° [redacted], así como de las Notas 2 y 3 del Anexo N° 5 y Anexo N° 7 adjuntos a este último resultado (folios 7080 a 7089, 7141, 7142/reverso y 7358), se aprecia que la Administración observó diversas operaciones por las cuales, precisa en la Nota 2 ante citada, que de la evaluación de la documentación presentada por el recurrente se tiene que esta no sustenta documentariamente la necesidad y el motivo del viaje, es decir no acredita la causalidad del gasto; y en la Nota 3 señala que según la documentación presentada como las liquidaciones de viaje, los desembolsos liquidados no corresponden a la naturaleza de viáticos conforme lo dispuesto en el inciso n) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues si bien los desembolsos fueron efectuados por trabajadores estos no representan viáticos sino consumos de terceros que en algunos casos no se identifica y en otros son genéricos, por los cuales no ha evidenciado la necesidad del gasto.

Que de la revisión del Anexo N° 5 antes citado, se advierte que el importe de S/ 4 850,25, está conformado por las observaciones efectuadas mediante las Notas 2 y 3, por los importes de S/ 867,74 y S/ 3 982,51, respectivamente.

Que respecto de la Nota 2⁵² por S/ 867,74, cabe indicar que la Administración da cuenta que las operaciones materia de observación se encuentran vinculadas a los Ítems 2, 3, 4, 5, 6 y 7 contenidos en el Anexo N° 4 adjunto al Requerimiento N° [redacted] (folio 7091), de cuya revisión se advierte que corresponden a gastos de viaje de [redacted] y [redacted].

Que como se puede apreciar de los documentos descritos por en el citado Anexo 4, es posible determinar el beneficiario del viaje, siendo que la Administración no ha especificado si dicha persona corresponde a un tercero, personal o accionista del recurrente, por lo que si bien dicho gasto de viaje fue reconocido por este último como no deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio

⁵² Relacionado con las operaciones con número de Liquidación 13889 (por S/ 559,47, S/ 87,12, S/ 66,49, S/ 60,00, S/ 3,00 y S/ 3,00) y 13631 (S/ 88,66).



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

2010, motivo por el cual lo adicionó en su declaración jurada rectificatoria de dicho ejercicio, tal como ha sido verificado por la Administración, ello no resulta suficiente para considerarlo como una disposición indirecta de renta susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados del recurrente, o de ser el caso, que eran gastos de cargo de dichas personas; por lo tanto al no encontrarse el reparo arreglado a ley, corresponde levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la Nota 3⁵³ por S/ 3 982,51, la Administración observa dichos gastos al considerar que corresponden a un exceso de viáticos conforme lo establecido en el inciso n) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto la Renta, el cual establece que estos no pueden exceder del doble del monto que, por este concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía.

Que como se puede apreciar, en función a una limitación establecida en la Ley del Impuesto a la Renta la Administración consideró que el exceso de viáticos correspondían a una disposición indirecta de renta no susceptible de control tributario, aspecto que no resulta correcto, por cuanto de ello no es posible afirmar que correspondan a gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados del recurrente, o de ser el caso, que eran gastos de cargo de dichas personas.

Que en tal sentido, al advertirse que el exceso de viáticos observados por la Administración y reconocidos por el recurrente mediante la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, corresponde a desembolsos cuyo destino sí pudo ser acreditado por el recurrente, estos desembolsos son susceptibles de un posterior control tributario, por lo que el reparo no se encuentra arreglado a ley, en consecuencia procede levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta que en la presente instancia respecto de la Tasa Adicional del 4,1% de diciembre de 2010 se han levantado los reparos relacionados con los gastos de viaje por las sumas de S/ 3 558,95 y S/ 4 850,25, corresponde que la Administración reliquide el valor materia análisis.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 6 de diciembre de 2023 con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la Constancia del Informe Oral N° (folio 8790).

Con los vocales Guarníz Cabell, Huerta Llanos y Farfán Castillo e interviniendo como ponente la vocal Guarníz Cabell.

RESUELVE:

1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** de la apelación presentada contra la Resolución de Intendencia N° de 18 de setiembre de 2019, en el extremo referido al reparo a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por diferencia de cambio por operaciones no gravadas.
2. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 25 de junio de 2021 en el extremo en que la Administración no emitió pronunciamiento en cuanto al alegato de la recurrente referido a que el gasto que le correspondía asumir se encontraba expresamente detallado en el contrato suscrito y en sus anexos, respecto al reparo por deducción por pago de factura de Aplica . efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta sin sustento contenido en la Resolución de Determinación N° .

⁵³ Relacionado con las operaciones con número de Liquidación 13776 (S/ 449,78), 13468 (S/ 424,93), 13471 (S/ 355,69), 13477 (S/ 131,06), 13978 (S/ 135,54), 14134 (S/ 256,45), 14489 (S/ 177,04), 13944 (S/ 553,89), 13909 (S/ 315,12), 13913 (S/ 198,10), 13600 (S/ 325,93), 14171 (S/ 320,77), 14688 (S/ 62,86) y 14185 (S/ 275,35).



Tribunal Fiscal

N° 10887-3-2023

3. Declarar **FUNDADA** la apelación, en el extremo referido a la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria por Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de los periodos de enero, marzo y mayo a noviembre de 2010; **INFUNDADA** en el extremo referido a la prescripción de la acción para determinar el pago de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2010, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 18 de setiembre de 2019, respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, en el extremo de los reparos por deducción sin sustento por pago de factura de _____ (respecto de intangibles SW Herramientas de Gestión de Información de Clientes 2009, Proyecto Envíos de Dinero y Cash Managment Global América 2009), gasto no sustentado contabilizado en la Cuenta 4511010302 - Incentivos Anual a 12 Sueldos (respecto del colaborador _____), deducción no sustentada por gratificaciones extraordinarias por aniversario efectuada vía declaración jurada anual bajo el concepto de "pagos según RRHH" (por los trabajadores de Códigos _____ y _____) y provisiones deducidas tributariamente en el ejercicio 2010 no sustentadas con comprobantes de pago (por las operaciones realizadas con las empresas _____ y _____), y con relación a la determinación de la Tasa Adicional de 4,1% del Impuesto a la Renta del periodo de diciembre 2010, en relación al reparo por gastos de viaje por los que no se acreditó la necesidad del gasto ni su motivo, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, en el extremo impugnado.

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

GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE

HUERTA LLANOS
VOCAL

FARFÁN CASTILLO
VOCAL

Regalado Castillo
Secretario Relator
GC/RC/MS/ZL/ra

NOTA: Documento firmado digitalmente