

Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

EXPEDIENTE Nº : 6997-2020
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 3 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por

, con R.U.C. Nº contra la Resolución de Intendencia Nº
emitida el 5 de octubre 2020 por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de
Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación presentada
contra las Resoluciones de Determinación Nº a Nº y Resolución de
Multa Nº, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, Tasa Adicional del 5%
del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2017, así como por la
comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración indica que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la
recurrente reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, causalidad de los
gastos por alquiler de inmuebles, gastos de hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao y pago del
Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari Rodríguez y exceso de valor de mercado de las
remuneraciones, así como que aplicó la Tasa Adicional de 5% en los periodos de marzo, mayo, junio,
julio, agosto y diciembre de 2017, al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior
control tributario sobre la base de tales reparos, con excepción del último, así como por las observaciones
reconocidas mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria de 3 de octubre de 2019,
además, aplicó la tasa del Régimen General del Impuesto a la Renta y período, debido a que los ingresos
netos de la recurrente y de sus vinculadas superaban las 1700 UIT, asimismo, detectó la comisión de la
infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que agrega que observó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por activo fijo
aplicado al resultado del ejercicio, gastos ajenos al giro del negocio y no exhibición de sustento (S/ 35
587,28), por no sustentar la causalidad del gasto por alquiler de vehículos (S/ 53 687,50) y por
depreciación en exceso (S/ 3 105,41), siendo que la recurrente aceptó las citadas observaciones
mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria de 3 de octubre de 2019, la que surtió
efectos con su presentación al determinar mayor obligación tributaria a la declarada originalmente, antes
de emitida y notificada la Resolución de Determinación Nº, por lo que dichas
observaciones no eran objeto de controversia.

Que la recurrente sostiene que se encuentra acreditado el destino de los inmuebles alquilados, puesto
que en la cláusula cuarta de los contratos de arrendamiento se estableció que uno de los inmuebles era
para uso exclusivo de los trabajadores de la empresa, como punto de llegada a fin de realizar sus
funciones, lo que incluye a los socios de la empresa al ser también trabajadores, en tanto que el otro
inmueble era para uso exclusivo de comercio y que su causalidad se encuentra sustentada con los
mencionados contratos, los que no admiten prueba en contrario y cuentan con fecha cierta y firmas
legalizadas, así como con los recibos de pago, que sustentan que no se simuló su celebración.

Que afirma que resultaba necesario realizar constantes viajes a la ciudad de Cusco y alojarse en el
inmueble alquilado, ya que llevó a cabo actividades comerciales con clientes de dicha ciudad, lo que se

¹ Antes denominada TRACTOPARTES VÍCTOR PARI S.R.L. – TRACTOPARTES V.P. S.R.L.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

corroboraba con los boletos de pasaje aéreo, asimismo, que la Administración no debió de desmerecer el valor probatorio de las declaraciones juradas presentadas, así como tampoco debió concluir que los recibos de pago de servicio de tales inmuebles, precisando que resultaba erróneo tratarlos como locales comerciales.

Que alega que la licencia de funcionamiento y comprobantes de pago presentados acreditaban que realizó actividades comerciales en el inmueble arrendado para uso exclusivo de comercio y que no se puede admitir como pruebas las inspecciones realizadas por la Administración, toda vez que se basan en las manifestaciones de los vecinos respecto de inmuebles utilizados hace 2 años.

Que refiere que no corresponde la aplicación del numeral 1.2 del inciso b) del artículo 19° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y, por tanto, no debía de tomarse como trabajador referente al asistente de ventas, ya que las funciones que este realizaba no eran equivalentes a la del representante de ventas, puesto que el primero realiza tareas administrativas básicas, requiriéndose para tal puesto solo contar con nivel secundaria, en tanto que el otro realizaba tareas netamente operativas.

Que en cuanto a la tasa del Régimen General del Impuesto a la Renta aplicable para el ejercicio 2017, precisó que se debían de considerar en forma independiente los patrimonios de Víctor Pari Rodríguez y su cónyuge Asunción Díaz de Pari, puesto que, según lo establecido en la escritura pública de 15 de enero de 2016, dichos patrimonios se separaron.

Que agrega que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta al no encontrarse conforme a ley el reparo por valor de mercado de remuneraciones.

Que, en el presente caso, como resultado del procedimiento de fiscalización parcial iniciado a la recurrente mediante Carta N° y Requerimiento N° (folios 525 y 532), respecto de los elementos Costo de Ventas y Gastos del Régimen MYPE Tributario del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2017, la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por no haber sustentado la causalidad de los gastos por alquiler de inmuebles, gastos de hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao, pago del Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari Rodríguez y exceso de valor de mercado de las remuneraciones, así como que aplicó la Tasa Adicional de 5% en los periodos de marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2017, al determinar la disposición indirecta de renta susceptible de posterior control tributario sobre la base de tales reparos, con excepción del último, así como por las observaciones reconocidas mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria de 3 de octubre de 2019, además, aplicó la tasa del Régimen General del Impuesto a la Renta, debido a que los ingresos netos de la recurrente y sus vinculadas superaban las 1700 UIT, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio origen a los valores recurridos (folios 585, 587, 589, 591, 593, 595, 596, 598, 599 y 601 a 603).

Que cabe precisar que si bien en el procedimiento de fiscalización la Administración observó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por activo fijo aplicado a resultado, gastos ajenos al giro del negocio y gastos no sustentados (S/ 35 587,28), alquileres de vehículos (S/ 53 687,50) y depreciación en exceso (S/ 3 105,41), tales observaciones² fueron reconocidas mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria el 3 de octubre de 2019, mediante Formulario PDT 706 N° (folios 605 a 609), en la cual determinó mayor obligación tributaria, por lo que surtió efectos con su presentación de acuerdo al artículo 88° del Código Tributario, antes de la notificación de los valores impugnados, tal como lo indica la Administración (folios 616 y 617).

Resolución de Determinación N° – Impuesto a la Renta ejercicio 2017

Que en el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (folio 601), se advierte que la Administración consideró las observaciones reconocidas mediante la mencionada declaración rectificatoria como adiciones para determinar la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, siendo que en la apelada se precisó que no constituían reparos y, por tanto, no eran susceptibles

² Según lo precisado por la recurrente mediante correo electrónico enviado a la Administración el 4 de noviembre de 2019 (folio 365).



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

de controversia, según el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución N° no obstante, si conforman parte de la suma adeudada por la recurrente, lo que está arreglado a ley.

Hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao y pago del Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari Rodríguez

Que en el Anexo N° 02 de la Resolución de Determinación N° y Anexo N° 3 al Resultado de Requerimiento N° (folios 494 y 601), se aprecia que la Administración reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, por gastos de hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao y pago del Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari Rodríguez, respecto de los cuales la recurrente no ha formulado argumento alguno a fin de desvirtuarlos y al encontrarse arreglado a ley, corresponde mantenerlos y confirmar la apelada en este extremo.

Alquiler de Inmuebles

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 último párrafo del citado artículo 37°, modificado por Ley N° 28991, respecto del principio de causalidad dispone que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos 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.

Que el último párrafo de la citada norma precisa que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente éstos deben ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que de las normas glosadas se advierte que para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, este debe de cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendándose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° y N° entre otras.

Que en la Resolución N° este Tribunal estableció que no basta para sustentar el gasto que exista un comprobante de pago registrado, sino que, bajo el principio de causalidad, éste debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° y N° ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre éste y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada, en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que en este punto resulta importante precisar que la acreditación de la relación de causalidad de un egreso con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente que exige la Ley del Impuesto a la Renta, así como la Administración, cuando requiere que esta se demuestre, debe ser sustentada no solo a un nivel conceptual, sino en cada caso en particular, aportando las pruebas necesarias del efectivo uso o destino de las adquisiciones, ya que no basta con alegar que estos pueden tener una teórica o abstracta relación de causalidad con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora para pretender deducirlos de la renta bruta, sino se requiere acreditar que efectivamente la tuvieron, en



Tribunal Fiscal

N° 01843-2-2023

un periodo determinado, en un caso específico, criterio establecido en las Resoluciones N° y N° antes citadas.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° (folio 512), notificado el 9 de mayo de 2019, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara contable, tributaria y documentariamente, exhibiendo los originales de la documentación e información pertinente y suficiente, la causalidad de los gastos incurridos en el ejercicio 2017, señalados en el Anexo N° 04 (folio 506 a 508), de conformidad con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, para lo cual debía exhibir, entre otros, contratos, informes, vouchers, Guías de Remisión - Remitente, Guías de Remisión - Transportista, así como cualquier otra documentación sustentatoria que acredite lo solicitado.

Que en el punto 7 del Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° (folios 496 a 499), cerrado el 19 de julio de 2019, la Administración dejó constancia que la recurrente exhibió contratos de alquiler, recibos de arrendamientos y pagos efectuados, reportes de importaciones, licencia de funcionamiento, Guías de Remisión – Remitente, autorizaciones de impresión, además, indicó que según escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° (folios 30 y 31), la recurrente manifestó, entre otros, que el departamento ubicado en

, provincia y departamento de Cusco, era utilizado como lugar de hospedaje del personal de ventas e importaciones, quienes viajan a la ciudad de Cusco a fin de ejecutar acciones de carga, descarga, manipuleo, conteo, revisión y distribución de mercadería, sobre todo cuando recibían importaciones, así como del personal de auditoría ya que se realizaban inventarios mensuales en sus sucursales de Cusco, por lo que era necesario contar con un espacio fijo para la estadía y comodidad de su personal y así mantener la fuente productora de ingresos, asimismo, que el local ubicado en provincia y departamento de Cusco, era utilizado como almacén y para el despacho de mercadería.

Que, asimismo, la Administración señaló que llevó a cabo inspecciones a los citados inmuebles y advirtió que se encontraban cerrados y, según manifestación de los vecinos, se trataba de viviendas en las que no se realizaban actividades, que agregó, que las Guías de Remisión – Remitente presentadas se encontraban en blanco y que la recurrente no presentó documentación adicional que sustentase sus afirmaciones, por lo que concluyó que no se encontraba acreditada la causalidad de los gastos por los alquileres de los referidos inmuebles, reparando la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017.

Que, mediante escrito presentado el 6 de agosto de 2019 (folios 477 a 482), la recurrente manifestó, entre otros, que el inmueble ubicado en provincia y departamento de Cusco, era utilizado como lugar de pernóctación para sus trabajadores cuando viajaban a Cusco a cumplir las tareas de carga, descarga, manipuleo, conteo, revisión y distribución de mercadería, lo que resultaba necesario a fin de realizar inventarios periódicos y visitas a los clientes, así como para la realización de importaciones puesto que dicha ciudad es un punto intermedio entre Madre de Dios, Puno y Arequipa, además, indicó que el inmueble ubicado en provincia y departamento de Cusco, tenía como finalidad la venta directa de mercadería, precisando que debían de desestimarse las inspecciones realizadas por la Administración ya que ese inmueble ya no funcionaba como punto de venta sino como depósito a la fecha en que se llevaron a cabo las inspecciones, asimismo, adjuntó fotografías, pasajes de viaje aéreo, declaraciones juradas, facturas de ventas, constancia de alta de trabajador y licencia de funcionamiento.

Que en la Adenda del Resultado de Requerimiento N° (folios 487 a 492), notificada el 7 de julio de 2019, la Administración dejó constancia de lo señalado y adjuntado por la recurrente, precisando que los boletos de pasaje aéreo correspondían a los socios de la recurrente mas no adjuntó los de sus trabajadores, que las Guías de Remisión – Remitente no consignaban como punto de partida o llegada el inmueble ubicado en provincia y departamento de Cusco, que la licencia de funcionamiento y autorización de impresión demostraban la existencia del trámite y su resultado, lo que no implicaba necesariamente que durante el ejercicio 2017 ese inmueble fuera utilizado para las actividades de la empresa, que las declaraciones juradas no podían ser consideradas como medios probatorios de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario y que

³ Emitido en el mismo procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

no aportó nuevas pruebas que demostraran que sus trabajadores efectivamente pernoctaron en el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco, a fin de realizar funciones inherentes a sus actividades como trabajadores, así como tampoco que en el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco, se llevaran a cabo actividades que hubieran contribuido a la generación de renta o al mantenimiento de la fuente productora, por lo que mantuvo el reparo.

Que, mediante el Requerimiento N° _____ (folios 379 y 380), notificado el 9 de setiembre de 2019, emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado de Requerimiento N° _____ y su adenda.

Que, en respuesta, mediante escrito recibido el 2 de octubre de 2019 (folios 357 a 364), la recurrente manifestó, entre otros, que decidió arrendar el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco puesto que requería un domicilio para que descansaran sus trabajadores y representantes de la empresa cuando llegasen a dicha ciudad, lo que resultaba menos oneroso que gastar en alojamiento, asimismo, que el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco era utilizado principalmente como sede administrativa para el desarrollo de sus ventas, que la autoridad municipal efectuó una inspección en dicho inmueble y que la Administración no realizó una inspección en el establecimiento comercial, además, adjuntó recibos de energía eléctrica (folios 353 a 355) y constancia de alta del trabajador (folio 352).

Que, en los puntos 1.2 y 1.3 del Resultado de Requerimiento N° _____ (folios 369 a 375), cerrado el 16 de diciembre de 2019, la Administración dejó constancia de lo afirmado y adjuntado por la recurrente y señaló que los recibos de energía eléctrica mostraban consumos mínimos que demostrarían que el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco no fue utilizado.

Que, además, la Administración refirió que el 8 de julio de 2019, se realizó la inspección en el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco, encontrándose cerrado y que según manifestación de los vecinos no tenía actividad, tal como consta en el Acta de Inspección N° _____, que resultaba contradictorio que inicialmente alegara que tal inmueble fue utilizado como depósito y posteriormente afirmara que se empleó como sede administrativa para el desarrollo de sus ventas.

Que, en consecuencia, concluyó que la recurrente no acreditó, pese a que fue requerida para ello, que los gastos por arrendamiento de los aludidos inmuebles hayan sido destinados a producir renta gravada o al mantenimiento de la fuente productora de renta, por lo que mantuvo el reparo.

Que según se aprecia en el Comprobante de Información Registrada (folio 641) y Resumen Estadístico de Fiscalización (folio 536), la recurrente tiene como actividad económica principal "Venta Partes, Piezas, Accesorios".

- *Inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco*

Que, con el objeto de levantar el reparo, la recurrente presentó contrato de arrendamiento, recibos de suministro de agua potable y consumo eléctrico, documento denominado "Libro Compras Importaciones enero – diciembre 2017", impresiones de fotografías, boletos de pasaje aéreo y declaraciones juradas.

Que en la copia del Contrato de Arrendamiento de Bien Inmueble (folios 211 y 212), se observa que la recurrente arrendó el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco de propiedad de _____ por una renta mensual de \$ 1 000,00, estableciéndose en la cláusula cuarta que se destinaría exclusivamente para vivienda de los trabajadores de la recurrente, siendo causal de resolución automática el cambio del mismo y cuya vigencia sería del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, no obstante, ello no acredita que efectivamente se haya utilizado en actividades generadoras de renta o al mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que el documento denominado "Libro Compras Importaciones enero – diciembre 2017" (folio 29), únicamente constituye un documento sin fecha cierta elaborado por la propia recurrente en el que consigna información respecto de las importaciones que habría llevado a cabo en el ejercicio 2017, mas no acredita que el alquiler del citado inmueble haya contribuido en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que los boletos de pasaje aéreo (folios 455 a 468), únicamente dan cuenta que y habrían realizados viajes desde Arequipa y Puerto Maldonado hacia Cusco, mas no acreditan la causalidad de los gastos por alquiler del mencionado inmueble, puesto que si bien indica que se habrían hospedado en el a fin de realizar actividades de carga, descarga, manipuleo, conteo, revisión y distribución de mercadería, así como toma de inventarios, no obra en autos documentación adicional que sustentase el motivo del viaje a dicha ciudad ni la realización de la labores que señala durante su permanencia.

Que las impresiones de fotografías (folios 469 y 470), no sustentan que el alquiler del aludido inmueble haya contribuido en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta, debido a que solamente se trata de imágenes de diferentes áreas de un inmueble, sin que ello pruebe que correspondan al bien materia de análisis, ni el uso que se le dio.

Que los recibos de suministro de agua potable y energía eléctrica (folios 210 y 353 a 355), tampoco acreditan la causalidad del alquiler referido inmueble, por cuanto solo indican que se habrían realizado consumos por los servicios de suministro de agua potable y energía eléctrica en tal inmueble, así como que habrían sido pagados, mas no precisan el destino que se le dio a dicho inmueble.

Que respecto a los documentos denominados "Declaraciones Juradas" (folios 451 y 452), suscritos por personal que habría trabajado para la recurrente, en los que dan cuenta de que utilizaron el mencionado inmueble, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, por lo que las manifestaciones que terceros puedan proporcionar bajo el formato de una denominada "declaración jurada" no califican como algún medio de prueba aceptado por el Código Tributario, dado que por el hecho de haberse transcrito y estar contenidas en un documento impreso, no cambia su naturaleza de declaración testimonial, en consecuencia, no constituyen medios probatorios que pudieran actuarse en el presente procedimiento.

Que, en ese orden de ideas, no se encuentra acreditado el destino del alquiler del referido inmueble, así como tampoco que se haya empleado en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta, pese a que la recurrente fue debidamente requerida para tales efectos, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que se encuentra acreditado el destino del inmueble alquilado, puesto que en la cláusula cuarta de los contratos de arrendamiento se estableció que era para uso exclusivo de los trabajadores de la empresa, como punto de llegada a fin de realizar sus funciones, lo que incluye a los socios de la empresa al ser también trabajadores y que su causalidad se encuentra sustentada con el mencionado contrato, el que no admite prueba en contrario y cuenta con fecha cierta y firmas legalizadas, así como con los recibos de pago que sustentan que no se simuló la celebración del anotado contrato, precisando que resultaba necesario realizar constantes viajes a la ciudad de Cusco y alojarse en el mencionado inmueble, ya que llevó a cabo actividades comerciales con clientes de dicha ciudad, lo que se corroboraba con los boletos de pasaje aéreo, carece de sustento, toda vez que, según lo analizado precedentemente, la referida documentación no resultó suficiente para acreditar que el uso que se dio al aludido inmueble, así como tampoco que hubiera sido empleado en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta.

- *Inmueble ubicado en* , *provincia y departamento de Cusco*

Que, con el objeto de levantar el reparo, la recurrente presentó contrato de arrendamiento, recibo de suministro de agua potable, licencia de funcionamiento, Guía de Remisión – Remitente 003 N° consulta de autorizaciones de impresión, impresiones de fotografías, facturas de ventas, constancias de alta del trabajador y declaraciones juradas.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que en la copia del Contrato de Arrendamiento de Bien Inmueble (folios 208 y 209), se observa que la recurrente habría arrendado el inmueble ubicado en _____, provincia y departamento de Cusco de propiedad de _____ por una renta mensual de \$ 1 500,00, estableciéndose en la cláusula cuarta que se destinaría exclusivamente para comercio de repuestos para maquinaria pesada y otros, siendo causal de resolución automática el cambio del mismo, cuya vigencia sería del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017, no obstante, ello no acredita que efectivamente se haya utilizado en actividades generadoras de renta o al mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente.

Que la Guía de Remisión – Remitente 003 N° _____ (folio 27), se encuentra en blanco, no consignando los datos ni firma del destinatario, fecha de emisión, fecha del traslado, datos del conductor, unidad de transporte ni del transportista, domicilios de llegada ni de partida, descripción de los bienes, así como tampoco motivo del traslado, lo que aunado al hecho de que señalase en su parte impresa diversas direcciones en las que se encontrarían sus sucursales, siendo una de ellas la del referido inmueble, no da certeza de que se encuentre referido a las actividades que se habrían llevado a cabo en el inmueble materia de análisis, por lo que no sustenta que efectivamente este haya contribuido a la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora y, por ende, tampoco la causalidad de los gastos por su arrendamiento.

Que, de igual manera, las facturas de venta emitidas por la recurrente (folios 446 a 448), indican en su parte impresa diversas direcciones en las que se encontrarían sus sucursales, siendo una de ellas la del anotado inmueble, por lo que no permiten concluir que se encuentren relacionadas a las ventas que el recurrente alega que se habrían realizado en él, en consecuencia, no sustenta que efectivamente este haya contribuido a la generación de renta o mantenimiento de la fuente productora y, por consiguiente, tampoco la causalidad de los gastos por su arrendamiento.

Que la consulta de autorizaciones de impresión (folio 26), únicamente da cuenta de que la recurrente se encontraba autorizada a imprimir Guías de Remisión – Remitente de manera general, por lo que no acredita la causalidad del alquiler del aludido inmueble.

Que la licencia de funcionamiento de 9 de abril de 2010 (folios 28 y 445), solo hace referencia a la autorización municipal para el funcionamiento del mencionado inmueble para la venta de repuestos para maquinaria pesada, mas no que efectivamente en el se hayan realizado ventas durante el año 2017, sin que obre en autos documentación adicional que sustentase ello, por lo que no acredita que el alquiler de dicho inmueble haya servido para la generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente productora.

Que las impresiones de fotografías (folio 471), no sustenta que el alquiler del aludido inmueble haya contribuido en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta, debido a que solamente se trata de imágenes de diferentes áreas de un inmueble, sin que se tenga certeza de que correspondan al inmueble por el que se realiza la deducción, ni acreditan el uso que se le habría dado.

Que los recibos de suministro de agua potable (folio 207), tampoco acreditan la causalidad del alquiler anotado inmueble, por cuanto solo indican que se habrían realizado consumos por los servicios de suministro de agua potable en tal inmueble, así como que habrían sido pagados, mas no precisan el uso que le dio a aquel.

Que respecto a los documentos denominados "Declaraciones Juradas" (folios 450 y 454), suscritos por los clientes y el personal que habría trabajado para la recurrente, en los que dan cuenta de que los primeros visitaron esa dirección y que los otros laboraron en la oficina ubicada en esa dirección, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, por lo que las manifestaciones que terceros puedan proporcionar bajo el formato de una denominada "declaración jurada" no califican como algún medio de prueba aceptado por el Código Tributario, dado que por el hecho de haberse transcrito y estar contenidas en un documento impreso, no cambia su naturaleza de declaración testimonial, en consecuencia, no constituyen medios probatorios que pudieran actuarse en el presente procedimiento.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que, en ese orden de ideas, si bien las constancias de alta del trabajador de 6 de febrero de 2017 (folios 352 y 453), señalan que la recurrente declaró que uno de sus empleados habría laborado en el referido inmueble desde el 5 de febrero de 2017, cabe señalar que los datos que se consignan en tales constancias son ingresados por los empleadores respecto de sus trabajadores, por lo que dado que no se observan en autos pruebas adicionales que sustentasen su uso en actividades vinculadas con la generación de renta o el mantenimiento de su fuente, no resultan suficientes para acreditar la causalidad de los gastos deducidos por su arrendamiento.

Que, en consecuencia, no se encuentra acreditado en autos que el citado inmueble haya sido utilizado en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta, pese a que la recurrente fue debidamente requerida para que lo acreditase, por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que lo afirmado por la recurrente en el sentido que se encuentra acreditado el destino del inmueble alquilado, puesto que en la cláusula cuarta del contrato de arrendamiento se estableció que era para uso exclusivo de comercio y que su causalidad se encuentra sustentada con el mencionado contrato, el que no admite prueba en contrario y cuenta con fecha cierta y firmas legalizadas, así como con los recibos de pago que sustentan que no se simuló su celebración, precisando que la licencia de funcionamiento y comprobantes de pago presentados acreditan que realizó actividades comerciales en el para uso exclusivo de comercio, carece de sustento, toda vez que, según lo analizado precedentemente, ello no resultó suficiente para acreditar que el destino del aludido inmueble, así como tampoco que hubiera sido empleado en la generación de renta o en el mantenimiento de su fuente productora de renta.

Que si bien la recurrente alega que no debió de concluirse que los inmuebles alquilados no fueron usados basándose en los consumos de energía señalados en los recibos de pago de servicio de tales inmuebles, y que resultaba erróneo tratarlos como locales comerciales, ello no resulta atendible, por cuanto, en la presente instancia, se analizó la citada documentación concluyéndose que solo indican que se habrían realizado consumos por los servicios de suministro de agua potable y energía eléctrica en tal inmueble, así como que habrían sido pagados, mas no precisan el destino que se le dio a dicho inmueble.

Que lo sostenido por la recurrente en relación a que no debió de desmerecerse el valor probatorio de las declaraciones juradas presentadas, carece de sustento, ya que según lo establecido por el artículo 125° del Código Tributario, tales documentos no califican como algún medio de prueba aceptado en el procedimiento contencioso tributario.

Que cabe indicar que el presente reparo no se basa únicamente en las inspecciones realizadas por la Administración en los inmuebles alquilados, sino en que la recurrente no sustentó documentariamente la causalidad del alquiler de los mencionados inmuebles, pese a ser debidamente requerida para tales efectos, por lo que no resultan amparables los cuestionamientos referidos a dichas inspecciones.

Valor de Mercado de Remuneraciones

Que el inciso n) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 979, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso ñ) del 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que las remuneraciones del cónyuge, concubino o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas o socios o asociados



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del cónyuge, concubino o los parientes antes citados, del propietario de la empresa, titular de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como de los accionistas, participacionistas y en general de socios o asociados de personas jurídicas que califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. Y que en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho propietario, titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la mencionada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribe que para efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se considerará valor de mercado de las remuneraciones del titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica que trabaja en el negocio, o, de las remuneraciones que correspondan al cónyuge, concubino o pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad del propietario de la empresa, titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionista, participacionista, socio o asociado de una persona jurídica, a los siguientes importes: 1.1) La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa; 1.2) En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.3) En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa; 1.4) De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa; y 1.5)⁴ De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

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

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

Que el mismo numeral agrega que para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o

⁴ Modificado por el Decreto Supremo N° 191-2004-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b), y que todo exceso con relación a este último valor será considerado dividendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley, con las siguientes consecuencias: a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador; b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría; c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta; y, d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.

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

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

Que de acuerdo a las normas antes expuestas a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan, entre otros, a accionistas de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y en el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho accionista.

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

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 513), la Administración solicitó a la recurrente el Organigrama y Manual de Organización y Funciones, que permitieran identificar la estructura organizacional y niveles jerárquicos de la empresa señalando cargos y funciones.

Que el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 503) la Administración dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir la citada documentación (folios 260 a 277).

Que, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 435), notificado el 3 de julio de 2019, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, con base legal y con la documentación correspondiente, el trabajo realizado por la trabajadora Lissette Pari Díaz, así como el exceso determinado sobre el valor de mercado de las remuneraciones según lo detallado en el Anexo N°



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

2 (folio 433), precisando que Edwin Taco Cutipa tenía el cargo de asistente de ventas y percibió un ingreso anual de S/ 18 459,83, en tanto que Lissette Parí Díaz un ingreso anual de S/ 61 525,53, por lo que procedería a aplicar lo establecido por el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la mencionada ley.

Que, en respuesta, mediante escrito (folios 139 y 140), la recurrente manifestó, entre otros, que Lissette Parí Díaz tenía el puesto de representante de ventas siendo su función principal la de realizar la búsqueda y ampliación de cartera de clientes, atención personalizada de clientes, así como llevar a cabo seguimientos post venta y que su contrato era modalidad, sujeto a constante renovación, asimismo, que no resultaba aplicable lo establecido por el acápite 1.3 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la citada ley, por cuanto el gerente operativo no se encontraba en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, precisando que no existía un puesto por debajo del representante de ventas y que los trabajadores David Pérez y Frederick Rosas ingresaron al mismo puesto que Lissette Parí Díaz con un sueldo mayor al de ella, asimismo, adjunta constancia de estudios, título profesional, certificado, informes, correos y una impresión de fotografía.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (folios 428 y 429), cerrado el 19 de julio de 2019, la Administración dejó constancia de lo afirmado y adjuntado por la recurrente, precisando que se encontraba sustentado el trabajo realizado por y que respecto al valor de mercado de la remuneración verificó que, tanto el representante de ventas como el asistente de ventas reportaban al gerente operativo y que ninguno de aquellos supervisaba a nadie, por tanto, a pesar de que aquellos realizaban funciones distintas, ambos cargos estaban en el mismo nivel jerárquico, por lo que correspondía aplicar lo establecido por el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la aludida ley, en consecuencia, modificó la determinación efectuada en el Requerimiento N° , determinando un exceso en el valor de mercado de remuneraciones por la suma de S/ 43 065,70, según lo detallado en el Anexo N° 2 (folio 425), además, que los trabajadores no calificaban como referentes puesto que no prestaron servicios durante el mismo período de tiempo que aquel por el cual se verificaba el límite.

Que mediante escrito ingresado el 6 de agosto de 2018 (folios 474 a 476 y 482), la recurrente manifestó, entre otros, que el cargo de representante de ventas tenía una remuneración mensual de S/ 4 000,00 y que no correspondía la aplicación del acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la referida ley, debido a que cumplía funciones netamente operativas, distintas a las funciones del asistente de ventas que realizaba tareas administrativas básicas, asimismo, al no existir cargos similares en rangos superiores o inferiores correspondía aplicar lo establecido en el acápite 1.5 de dicha norma, además, adjuntó contratos de trabajo sujetos a modalidad de y documentos denominados "Perfil del Puesto – Representante de Ventas" y "Perfil del Puesto – Asistente de Ventas".

Que en la Adenda del Resultado de Requerimiento N° (folios 421 a 423), notificado el 9 de setiembre de 2019, la Administración dejó constancia de lo afirmado y adjuntado por la recurrente e indicó que consideró que los puestos de representante de ventas y asistente de ventas se ubicaban en el grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, de conformidad con el acápite 1.2 del numeral 1 del inciso b) del artículo 19°-A del reglamento de la anotada ley, asimismo, que si bien los contratos de trabajo consignaban que tuvo el cargo de asistente de ventas solo 3 meses y en los otros meses el cargo de conserje, estos no tenían fecha cierta y no era posible determinar el año en que se habrían emitido, así como tampoco presentó documentación que acreditase la realización de las funciones descritas en dichos contratos, siendo que en los anteriores escritos presentados no alegó que tuviera un cargo distinto al de asistente de ventas, además que no se tomaron como referentes toda vez que no habían trabajado durante el mismo período de tiempo que Lissette Parí Díaz, de acuerdo con el numeral 2.3 del inciso b) del artículo 19° de tal reglamento.

Que mediante el Requerimiento N° (folios 379 y 380), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a las observaciones formuladas en el Resultado de Requerimiento N° y su adenda.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que, en respuesta, mediante escrito recibido el 2 de octubre de 2019 (folios 356 y 357), la recurrente manifestó, entre otros, que los argumentos de la Administración no eran válidos ya que determinó el valor de mercado de manera incorrecta.

Que en el punto 1.4 del Resultado de Requerimiento N° (folio 368), la Administración dejó constancia de lo afirmado y adjuntado por la recurrente y concluyó que no sustentó las observaciones formuladas, por lo que mantuvo el reparo.

Que, en el caso de autos, se verifica que la Administración reparó el monto deducido por la recurrente en el ejercicio 2017 como gasto por remuneraciones por la suma de S/ 43 066,00 correspondiente a los pagos efectuados a la representante de ventas Lissette Parí Díaz, al tener relación de parentesco con el accionista, hasta el primer grado de consanguinidad y aplicó la regla contenida en el numeral 1.2 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a cuyo efecto tomó como referencia la remuneración del trabajador, quien tenía el cargo de asistente de ventas.

Que de lo actuado se advierte que representante de ventas guardaba una relación de parentesco hasta el primer grado de consanguinidad con ⁵ (folio 425), quien a su vez era el gerente operativo de la recurrente y accionista en ella con una participación del 70% del capital, por lo que de conformidad con lo dispuesto en el inciso ñ) del artículo 37° de la Ley de Impuesto a la Renta y el inciso II) del artículo 21° del reglamento de la aludida ley, resultan aplicables las reglas de valor de mercado en el ejercicio 2017 a la remuneración de Lissette Parí Díaz.

Que de la revisión del organigrama de la empresa y el Manual de Funciones de Personal (folios 260 a 277), se verifica que en el nivel más alto se encuentra el “gerente general”, en un segundo nivel el “gerente operativo”, verificándose que por debajo del gerente operativo se encuentran el “supervisor administrativo”, “responsable de logística”, “representante de ventas” y “asistente de ventas”; debajo del “supervisor administrativo”, los cargos de “conserje”, “asistente administrativo”, “responsable de sucursal” y responsable de contabilidad” y debajo del “responsable de logística” los cargos de “asistente de almacén”, “almacenero” y “asistente de logística”, siendo que debajo del “responsable de contabilidad” se encontraba el cargo de “asistente contable”.

Que, en el caso materia de análisis, no resultaba aplicable el numeral 1.1 del inciso b) del artículo 19°-A del citado reglamento, dado que de la documentación obrante en autos no se verifica la existencia de otro trabajador que realizara funciones similares al del representante de ventas.

Que se advierte que tanto el representante de ventas y asistente de ventas reportaban directamente al gerente operativo y no supervisaban a ningún otro cargo, por lo que se encontraban en el grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Que, asimismo, se aprecia que el trabajador era el único que tenía el cargo de asistente de ventas, cuyos ingresos en el año 2017 ascendieron a S/ 18 459,83, por consiguiente, calificaba como el trabajador mejor remunerado ubicado dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa, además, no tenía grado de parentesco con la trabajadora analizada y prestó servicios a la recurrente durante el mismo periodo que esta.

Que si bien obra en autos (folios 443 y 444), las copias de los contratos de trabajo sujetos a modalidad celebrados entre la recurrente y en calidad de empleador y trabajador, respectivamente, en los que se indica que este último desempeñaría funciones de conserje desde el 17 de octubre de 2016 a 31 de octubre de 2017, así como que se desempeñaría como asistente de ventas desde el 1 de noviembre de 2017 a 31 de octubre de 2018, estos no dan certeza acerca de su fecha de celebración, puesto que son solo copias de documentos privados sin fecha cierta, observándose únicamente que solo el contrato referido al cargo de conserje cuenta con un sello de recepción que pertenecería al área de Trámite Documentario de la Gerencia Regional de Trabajo y Promoción del Empleo de Arequipa, no obstante, no se advierte el número de registro que le habrían asignado al momento de ingresarse, ni la hora de su ingreso ni alguna firma de conformidad, así como tampoco obra en autos documentación adicional que lo sustentase, lo que aunado al hecho que la recurrente no alegó

⁵ Aspecto que no es cuestionado por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

en su primer escrito que _____ hubiera desempañado cargo distinto al de asistente de ventas, no da certeza sobre la fehaciencia de la información consignada en tales contratos.

Que, por otro lado, de acuerdo con el numeral 2.3 del inciso b) del artículo 19° del reglamento de la citada ley, no correspondía que se tomarán en cuenta como trabajadores referentes a _____ y _____, quienes tenían el cargo de representantes de ventas, toda vez que, según lo verificado por la Administración (folio 433), no habían trabajado durante el mismo período de tiempo que

Que, por lo expuesto, se advierte que a efectos de determinar el valor de mercado de las remuneraciones del representante de ventas, que en el año 2017 ascendió a S/ 61 525,53, resultaba aplicable la regla dispuesta en el numeral 1.2 del inciso b) del precitado artículo 19°-A, por tanto, se encuentra arreglado a ley que la Administración haya reparado el exceso de valor de mercado de las remuneraciones del representante de ventas, es decir, la suma de S/ 43 066,00, en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en tal extremo.

Que lo alegado por la recurrente respecto a que no debe de tomarse como trabajador referente al asistente de ventas, ya que las funciones que este realizaba no eran equivalentes a la del representante de ventas, puesto que el primero realiza tareas administrativas básicas, requiriéndose para tal puesto solo contar con nivel secundaria, en tanto que el otro realizaba tareas netamente operativas, carece de sustento, toda vez que conforme se analizó precedentemente, en el caso de autos resulta aplicable la regla establecida en el numeral 1.2 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual no hace alusión a que el trabajador referente deba tener una labor igual o similar a las del trabajador observado.

Que la constancia de estudios, título profesional, certificado, informes, correos, impresión de fotografía, y documentos denominados "Perfil del Puesto – Representante de Ventas" y "Perfil del Puesto – Asistente de Ventas" (folios 38 a 81, 83 a 138, 441 y 442), no desvirtúan el presente reparo, por cuanto únicamente dan cuenta de los conocimientos y formación profesional con los que contaría Lissette Parí Díaz, así como de las funciones que habría desempeñado en la empresa, las funciones que debían de desempeñar el representante de ventas y el asistente de ventas, mas no sustenta que aquella haya percibido remuneraciones que se adecuasen a lo establecido por el numeral 1.2 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Tasa del Régimen General del Impuesto a la Renta

Que el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 1269⁶, señala que tiene por objeto establecer el Régimen MYPE Tributario que comprende a los contribuyentes a los que se refiere el artículo 14° de la Ley del Impuesto a la Renta, domiciliados en el país; siempre que sus ingresos netos no superen las 1700 UIT en el ejercicio gravable, agregando que resultan aplicables al régimen, las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias, en lo no previsto en el decreto legislativo, en tanto no se le opongan.

Que el artículo 3° del mencionado decreto señala que no están comprendidos en el Régimen MYPE Tributario los que incurran en cualquiera de los siguientes supuestos: a) Tengan vinculación, directa o indirectamente, en función del capital con otras personas naturales o jurídicas; y, cuyos ingresos netos anuales en conjunto superen el límite establecido en el artículo 1°, siendo que el reglamento del presente decreto legislativo señalará los supuestos en que se configura esta vinculación; b) Sean sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; c) Hayan obtenido en el ejercicio gravable anterior ingresos netos anuales superiores a 1700 UIT.

Que de acuerdo con el artículo 3° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269, aprobado mediante Decreto Supremo N° 403-2016-EF, para efectos de lo dispuesto en el primer párrafo del inciso a) del artículo 3 del Decreto Legislativo, se entiende como supuestos de vinculación: a) Los señalados en los numerales 1, 2 y 4 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y b) También se configura un supuesto de vinculación cuando en cualquiera de los casos señalados en los numerales 1 y

⁶ Publicado el 20 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

2 del citado artículo 24° la proporción del capital indicada en dichos numerales pertenezca a cónyuges entre sí.

Que el primer párrafo del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 190-2005-EF, señala que para efecto de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, se entenderá que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones: 1. Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero; 2. Más del 30% del capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero y 4. El capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca, en más del 30%, a socios comunes a éstas.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 400 y 401), notificado el 23 de agosto de 2019, la Administración señaló a la recurrente que según la información contenida en el padrón del Registro Único de Contribuyentes y en SUNARP⁷, Víctor Eulogio Parí Rodríguez, socio de la recurrente y su esposa Asunción Díaz de Parí, poseían entre sí más del 30% del capital de las empresas

y que los ingresos de estas 3 empresas pertenecientes a los ejercicios 2016 y 2017 superaban las 1700 UIT, según las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de dichos periodos, por lo que le solicitó que presentara sus descargos a dicha observación adjuntando la correspondiente documentación.

Que, en respuesta, mediante escrito (folios 393 y 394), la recurrente manifestó, entre otros, que no se tomó en consideración que el 15 de enero de 2016, y su esposa

separaron su patrimonio mediante escritura pública y establecieron un nuevo régimen de gananciales, lo que tenía incidencia determinante en los aspectos comerciales y tributarios de la empresa, asimismo, que se produjeron transferencias de acciones pertenecientes a las empresas señaladas en el Requerimiento N° que no fueron comunicadas a la Administración, además, adjuntó el Asiento A00001 de la Partida Registral N° del Registro de Personas de la Zona Registral N° XII – Sede Arequipa de la Oficina Registral Arequipa de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos y la escritura pública de separación de bienes.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado de Requerimiento N° (folios 396 y 397), cerrado el 6 de setiembre de 2019, la Administración dejó constancia de lo afirmado y adjuntado por la recurrente y precisó que las copias de la escritura pública de separación de bienes no desvirtúa el hecho que entre ambos cónyuges poseen el 30% del capital de 2 o más personas jurídicas, siendo que la separación de bienes únicamente afecta al régimen patrimonial del matrimonio, lo que no está contemplado por el artículo 3° del Reglamento del Régimen MYPE Tributario y los numerales 1, 2 y 4 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta como causales que los eximan de la vinculación demostrada, por lo que concluyó que la recurrente se encontraba fuera del ámbito de aplicación del Régimen MYPE Tributario y le correspondía la alícuota del Régimen General del Impuesto a la Renta.

Que, en el presente caso, según lo indicado por la Administración y lo verificado en autos (folios 392 y 400), son cónyuges y poseen participación como socios en las empresas y según el siguiente detalle:

Empresa Vinculada	Socios	Participación
		30%
		70%
		15%
		15%
		70%
		25%
		25%
		50%

⁷ Superintendencia Nacional de los Registros Públicos.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que, asimismo, las mencionadas empresas tuvieron ingresos netos durante los años 2016 y 2017 de la siguiente manera:

Empresa Vinculada	Ingresos del ejercicio 2016 (S/)	Ingresos del ejercicio 2017 (S/)
	5 267 807,00	6 840 737,00
	941 915,00	202 372,00
	985 274,00	3 416 097,00
TOTAL	7 194 996,00	10 459 206,00
Límite de 1700 UIT	6 715 996,00	6 885 000,00

Que, en ese orden de ideas, se advierte que los cónyuges socio de la recurrente y poseían más del 30% del capital de las referidas empresas y los ingresos netos de estas superaban el límite de 1700 UIT, por lo que no se encontraban dentro del ámbito de aplicación del Régimen MYPE Tributario durante el ejercicio 2017, en consecuencia, correspondía aplicar la tasa del Régimen General del Impuesto a la Renta.

Que si bien en el Asiento A00001 de la Partida Registral N° del Registro de Personas de la Zona Registral N° XII – Sede Arequipa de la Oficina Registral Arequipa de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos – SUNARP y de la Escritura Pública N° 299 de 15 de enero de 2016 (folios 386 a 390 y 392), se aprecia que Víctor Eulogio Parí Rodríguez y Asunción Díaz de Parí sustituyeron el régimen de sociedad de gananciales por el de separación de patrimonios⁸, cabe precisar que ello no desvirtúa que se trate de empresas vinculadas, por cuanto, tal sustitución, no implicó que Víctor Eulogio Parí Rodríguez y Asunción Díaz de Parí dejaran de ser cónyuges, siendo esta la única condición señalada por el inciso b) del artículo 3° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 1269 y numeral 2 del artículo 24° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la vinculación.

Que, en consecuencia, corresponde mantener el presente reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Resoluciones de Determinación N° a N° - Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2017

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24°-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 970, según texto aplicable al caso de autos, para efecto de este impuesto se entiende por dividendos y cualquiera otra forma de distribución de utilidades, entre otros, toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluidas las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados y que la tasa a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de dicha ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 1261, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 29,50% sobre su renta neta y que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 5% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A, la que deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que por su parte, el artículo 13°-B del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el artículo 6° del Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley constituyen gastos que significan disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos

⁸ En la escritura pública además se observa que el 70% de las participaciones de Tractopartes Víctor Parí S.R.L. quedaba en poder de Víctor Eulogio Parí y que el 100% de las participaciones de Voraz del Perú S.A.C. (antes Agromáquinas E.I.R.L.) en poder de Asunción Díaz de Parí.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

por la persona jurídica y, que reúnen la misma calificación, los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos, entre otros, cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que de la revisión de las Resoluciones de Determinación N° _____ a N° _____ (folios 585, 587, 589, 591, 593, 595 y 596), se aprecia que fueron emitidas por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de marzo, mayo, junio, julio, agosto y diciembre de 2017, sobre la base de los reparos por no acreditar la causalidad de los gastos por alquiler de inmuebles, gastos de hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao y pago del Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari, así como sobre la base de las observaciones por activo fijo aplicado a resultado, gastos ajenos al giro del negocio y gastos no sustentados.

Que en cuanto a los reparos no acreditar la causalidad de los gastos por alquiler de inmuebles, gastos de hospedaje de 2 habitaciones para Liu Chao Chao y pago del Impuesto Predial correspondiente a Víctor Pari, antes analizados, cabe indicar que, de acuerdo con el artículo 13°-B del reglamento de la citada ley, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que, por su parte, las observaciones por activo fijo aplicado a resultado, gastos ajenos al giro del negocio y gastos no sustentados, fueron reconocidas por la recurrente mediante la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, presentada mediante Formulario PDT 706 N° _____ de 3 de octubre de 2019, sin embargo, no se cumplió con pagar la mencionada tasa adicional.

Que la Administración consideró las indicadas observaciones, adicionadas por la recurrente en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, para determinar dividendos presuntos, lo que se encuentra arreglado a ley, toda vez que tales ingresos (no declarados originalmente y detectados por la Administración), aun cuando fueron incluidos en la declaración rectificatoria, no era posible determinar cuál fue su real destino, observaciones que fueron aceptadas por la recurrente, siendo que el solo hecho que la recurrente haya aceptado tales observación, no desvirtúa que involucre ingresos no susceptibles de posterior control tributario⁹.

Que, en consecuencia, la aplicación de Tasa Adicional del 5% se encuentra ajustada a ley, por lo que corresponde mantener la acotación realizada por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Que, si bien la recurrente afirma que no corresponde la aplicación de la Tasa Adicional del 5% del Impuesto a la Renta al no encontrarse conforme a ley el reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones, cabe precisar que, según se aprecia en el Anexo N° 1 de la Resolución de Determinación N° _____ y Anexo N° 2 del Resultado de Requerimiento N° _____ (folios 407 y 595), dicha tasa no se sustenta en el aludido reparo.

Resolución de Multa N° _____ – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, antes de su modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 1311, establecía que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares, la cual se sanciona con una multa equivalente al 50% del tributo omitido, saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones de dicho código, aplicable a la personas acogidas al régimen general del Impuesto a la Renta.

⁹ Criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° _____, emitida con el carácter de observancia obligatoria.



Tribunal Fiscal

Nº 01843-2-2023

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en la Resolución N° , que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 16 de diciembre de 2009, la presentación de una declaración jurada rectificatoria en la que se determine una obligación tributaria mayor a la que originalmente fue declarada por el deudor tributario acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° Código Tributario.

Que la Resolución de Multa N° (folios 598 y 599), fue girada sobre la base de la declaraciones juradas rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, presentada el 3 de octubre de 2019 mediante Formulario PDT 706 N° (folios 605 a 609), en la que se determinó una obligación tributaria mayor a la originalmente declarada, con lo cual se acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, asimismo, toda vez que dicha sanción también tiene su sustento en los reparos formulados al citado tributo y periodos por no haber sustentado la causalidad de los gastos por alquiler de inmuebles, gastos de hospedaje de 2 habitaciones para y pago del Impuesto Predial correspondiente a ' y exceso de valor de mercado de las remuneraciones, así como por la aplicación de la tasa del Régimen General del mencionado impuesto y período, contenidos en la Resolución de Determinación N° (folios 601 a 603), corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa en dicho extremo y, en consecuencia, confirmar también la apelada en este extremo.

Con los vocales , e interviniendo como ponente el vocal .

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° de 5 de octubre 2020.

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

CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL PRESIDENTE

VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

Charca Huascope
Secretario Relator
VLR/CH/EM/njt.

Nota: Documento firmado digitalmente