



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

EXPEDIENTE N° : 11009-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 30 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 22 de setiembre de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2016 y Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala en cuanto al reparo por **Deducciones sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016**, que el ingreso ascendente a S/2 758 823,00 fue adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta 2015, toda vez que se trata de una renta devengada en dicho periodo por el servicio de apoyo en postes de alumbrado público y/o baja tensión prestado a favor de la empresa Telmex S.A. por lo que correspondía que sea reconocido y pagado en el año 2015 y no en el ejercicio 2016 como pretende la Administración.

Que manifiesta que tanto en su declaración jurada original y rectificatoria del Impuesto a la Renta 2015, adicionó S/2 758 823,00 por "Ingreso por Telmex" por ser un servicio devengado en el 2015, prestado en atención al "Contrato de Soporte de Cables y Equipos de Telecomunicación en Postes", el cual se ejecutó de forma continuada desde su suscripción, correspondiendo la Factura N° _____ a la retribución de los servicios prestados en el 2015; pagando por ende, la obligación tributaria vinculada a tal operación en dicho ejercicio. Añade que el citado ingreso no fue contabilizado en el ejercicio 2015 sino en el ejercicio 2016, procediendo a su deducción a través de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016. Invoca las Resoluciones N° _____ que establecen como criterio que para la aplicación del principio del devengado no es condición como requisito adicional el registro contable de las operaciones para la imputación en un periodo.

Que señala con relación a la supuesta diferencia de S/912 430,00 resultante entre el neto de las adiciones y deducciones incluidas en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del 2015 con sus papeles de trabajo, que la Administración no ha considerado en su análisis diversos conceptos que aparecen en dichos documentos; y que sin perjuicio de ello, la diferencia detectada no desvirtúa que el servicio de apoyo en postes fue prestado en el ejercicio 2015 y que fue adicionado vía declaración jurada en el citado ejercicio conforme al criterio de lo devengado, ni desvirtúa la vinculación de dicha adición con la deducción realizada en el ejercicio 2016 a efectos de que un mismo concepto no sea gravado en dos ejercicios distintos.

Que aduce en cuanto al reparo por **gastos por liberalidad**, que el 13 de enero de 2013, _____ ex trabajadores, realizaban labores de mantenimiento en el interruptor de media tensión del alimentador VM11, instalado en la Sala de Control de María, y en medio de ello, ocurrió una explosión que generó un incendio, producto de tal accidente, ambos trabajadores resultaron gravemente heridos, y se elaboró la respectiva Acta de Accidente, Denuncia Policial y el Parte N° _____

Que agrega que como consecuencia del accidente,

falleció y por ende el 13 de mayo





Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

de 2016 tuvo que celebrar un Acuerdo Conciliatorio con la hija del citado trabajador, a efectos de evitar cualquier reclamo posterior, dado que el siniestro calificaba como un accidente de trabajo, por que acordó otorgarle a ella un apoyo económico a título indemnizatorio a fin de compensar y resarcir el daño patrimonial generado por el accidente y evitar que los deudos del trabajador formulen cualquier reclamo posterior, el cual fue realizado considerando que en el caso de no se firmó un acuerdo conciliatorio de forma oportuna, lo que llevó a que sus deudos inicien acciones que obligaron a su empresa a suscribir un acuerdo conciliatorio en el año 2017 y realizar un desembolso de S/1 300 000,00, monto cinco veces superior al que se entregó a la hija de Reynaldo Huapaya; por lo que dicho gasto cumple con el principio de causalidad por cuanto tiene la motivación de cuidar los intereses económicos y reputacionales de la empresa.

Que indica que el hecho que dentro del acuerdo conciliatorio citado no haya reconocido responsabilidad, no determina la inexistencia de éste, ni permite desconocer que las partes asumiesen concesiones recíprocas en el acuerdo firmado por cuanto la finalidad del citado acuerdo fue dar por finalizado el asunto controvertido, lo cual implicó el pago de un importe a título indemnizatorio sin reconocer responsabilidad a fin de evitar requerimiento judicial posterior y cuestionar y/o afectar el proceder de los firmantes.

Que alega que los importes reparados que sirven de base para pretender cobrar “dividendos presuntos” por Tasa Adicional del 4.1% están vinculados a operaciones reales que no son susceptibles de beneficiar a los accionistas y, asimismo, cuentan con documentación que permite el posterior control tributario.

Que añade que basta con revisar los conceptos y beneficiarios del pago de los gastos cuestionados para advertir que sí son susceptibles de posterior control tributario, toda vez que en instancia de fiscalización se ha presentado la documentación sustentatoria que demuestra el destino de los pagos realizados, lo cual incluye comprobantes de pago, asientos de contabilización, contratos, entre otros y que demostrarían como perceptores a terceros plenamente identificados, que no son sus accionistas.

Que precisa que los reparos por gasto deducido dos veces, provisión de vacaciones sin sustento y provisión bono de desempeño 2016 sin sustento, fueron reconocidos mediante declaración rectificatoria y por tanto son conceptos pasibles de posterior control tributario, por lo que solicita la aplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 13887-4-2014 y 01215-9-2014. En cuanto a la Deducción sin sustento “Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016” indica que dicho concepto ya fue sometido a imposición en el ejercicio 2015, por lo que no puede ser calificado como un desembolso sin control tributario que amerite la aplicación de la tasa adicional del 4.1% como dividendo presunto.

Que en su escrito de alegatos de 27 de marzo de 2023, reitera los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva iniciado a la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, formuló reparos a la base imponible del aludido tributo y periodo por deducciones sin sustento “Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016” y gastos por liberalidad. Asimismo, aplicó la Tasa Adicional del 4.1% por dividendos presuntos en el periodo de diciembre de 2016 por el gasto deducido dos veces, deducción sin sustento “Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016”, provisión de vacaciones sin sustento y provisión por bono de desempeño 2016 sin sustento; siendo además que emitió resoluciones de determinación que recogen los mismos importes de base imponible e impuesto consignado por la recurrente en sus declaraciones juradas de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos de enero a diciembre de 2016, no existiendo materia de controversia respecto de dichas resoluciones.

Que mediante escrito de alegatos de 24 de marzo de 2023, reitera los fundamentos de la resolución apelada.

Que en el presente caso, como resultado de la fiscalización definitiva iniciada a la recurrente, vinculada al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2016, la Administración emitió la Resolución de Determinación N° (fojas 7623 a 7626) por el citado tributo y periodo, por los reparos por Deducciones sin sustento “Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016” y gastos por liberalidad por



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

S/250 000,00; la Resolución de Determinación N° (fojas 7596 y 7597) por la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016 por gasto deducido dos veces, deducción sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016", provisión de vacaciones sin sustento y provisión bono de desempeño 2016 sin sustento; y las Resoluciones de Determinación N°

(fojas 7598 a 7622), por pagos a cuenta de enero a diciembre de 2016, por lo que la controversia consiste en determinar si los reparos materia de impugnación, se encuentran arreglados a ley.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

· IMPUESTO A LA RENTA 2016

1. Deduciones sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016"

Que del punto 1 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 7624), se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por deducción efectuada vía declaración jurada sin sustento - "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016" por S/2 758 823,00, sustentándose en los Requerimientos N° , así como sus resultados, citando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (foja 7531), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la deducción efectuada vía declaración jurada por "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016", para lo cual debía adjuntar la documentación correspondiente tales como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 28 de mayo de 2019 (fojas 7474 y 7475), la recurrente señaló que la deducción observada correspondía a la Factura N° emitida en marzo de 2015 a la empresa por el servicio de apoyo en postes del ejercicio 2015, la que fue reconocida como ingresos mediante el asiento contable N° . Indicó que con el asiento contable N° 2015030466 difirió dicho ingreso con la finalidad de registrar mensualmente la realización del servicio brindado, omitiéndose el mismo, por lo que en el ejercicio 2016 regularizó contablemente el registro del ingreso, y adicionó tal concepto en la declaración jurada del ejercicio 2015 para luego deducirlo en el ejercicio 2016.

Que en el punto 2.2 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 7505 a 7508/vuelta), la Administración dejó constancia de la documentación y escrito presentado por la recurrente y de su evaluación señaló que:

- La recurrente no sustentó la deducción efectuada vía declaración jurada por "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016" observando que si bien en el documento denominado "Impuesto a la Renta corriente al 31 de diciembre de 2015", dentro del rubro "deducciones" ascendente a S/148 581 488,00 se incluyó como adición el concepto "Ingresos por Telmex" por S/2 758 823,00, sin embargo, los importes de las adiciones y deducciones de dicho documento no coincidían con los importes considerados en la declaración rectificatoria anual del ejercicio 2015 presentada el 25 de abril de 2018, existiendo una diferencia de S/912 430,00, no teniéndose la certeza de que el importe de S/2 758 823,00 haya sido considerado como adición en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.
- La cuenta contable relacionada a la contabilización de los ingresos obtenidos por la recurrente en el ejercicio 2016 reporta el movimiento de los asientos contables N° pero en dichos asientos no se evidencia el abono a una cuenta de ingreso por "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016" por S/2 758 823,00 que se pretende deducir en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; y si bien las glosas descritas en tales asientos contables hacen alusión a la aplicación de alícuotas del servicio de apoyo en postes, no mencionan la Factura N° que sustenta la deducción efectuada. La Factura N° fue ajustada mediante la Nota de Crédito N° emitida el 13 de mayo de 2015 por \$790 134,14 más el Impuesto General a las Ventas.
- La documentación proporcionada no demuestra que la adición por "Ingresos por Telmex" por S/2 758 823,00 haya sido considerada en la declaración rectificatoria anual del ejercicio 2015 presentada el 25 de



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

abril de 2018, ni que se haya realizado el extorno contable de la adición del ejercicio 2015 en el ejercicio 2016, no acreditándose la correspondencia y/o correlación entre el monto y concepto deducido en el 2016 con algún importe adicionado o provisión constituida en el ejercicio anterior, por lo que reparó la deducción efectuada vía declaración jurada sin sustento por "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016" por S/2 758 823,00.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° (fojas 7430 a 7433/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente demostrar que el importe deducido en el ejercicio 2016 correspondía al importe adicionado en la determinación del Impuesto a la Renta 2015 y que la adición por "Ingresos por Telmex" haya sido considerada en la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 presentada el 25 de abril de 2018, para lo cual debía adjuntar la documentación correspondiente tales como contratos, papeles de trabajo, detalles, análisis, asientos contables, comprobantes de pago, entre otros.

Que en respuesta, con escrito de 24 de noviembre de 2020 (fojas 7351 a 7355), la recurrente señaló que:

- En la declaración jurada original y rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, adicionó S/2 758 823,00 por "Ingresos por Telmex", que corresponden al ingreso devengado por el servicio prestado en 2015 que no fue registrado en dicho ejercicio, y con dicha adición, el citado ingreso formó parte de la determinación del impuesto y periodo, dado que en aquel ejercicio se produjo el devengo del servicio. Agregó que el importe (ingreso) observado no fue considerado en el estado financiero del ejercicio 2015, debido a que inicialmente lo registró en la cuenta - Ganancias Diferidas Comerciales, incluyéndolo luego en las citadas declaraciones como parte de la base imponible del ejercicio.
- En el análisis de la cuenta - Ganancias Diferidas Comerciales al 2015 y 2016, se aprecia que el saldo existente al cierre del ejercicio 2015 se extingue en el 2016 como consecuencia de la realización de los ingresos por el servicio de apoyo en postes en los años 2015 y 2016; y que en el Reporte de Ingresos No Operacionales se registraron S/4 772 892,00 y S/12 041 571,00 como ingresos por tales servicios en 2015 y 2016, respectivamente. Si bien en dicho documento no se podía visualizar el monto de S/2 785 823,00 como ingresos del año 2016, fue debido a que se regularizaron todos los adelantos percibidos en el año 2009, los que de acuerdo con Telmex, se aplicarían a la facturación que correspondería por el servicio de apoyo en postes por los años 2015 y 2016.
- La diferencia entre las adiciones y deducciones en el cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 en la declaración jurada original y rectificatoria respondía a que en la primera el concepto "Ingreso por Telmex" se incluyó en las deducciones pero con signo positivo, mientras que en la segunda dicho concepto se mostró como una adición conforme con su signo.

Que en el punto 2 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 7388 a 7391), la Administración dio cuenta de la documentación y escrito presentados por la recurrente y de su evaluación señaló que los importes de adición y deducción determinados por la recurrente en sus papeles de trabajo no coincidían con los importes determinados en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, existiendo una diferencia de S/912 430,00, no acreditándose que el importe observado de S/2 785 823,00 haya sido considerado en la referida declaración.

Que agregó, respecto a la contabilización de los ingresos en el ejercicio 2016, que de la verificación del Libro Diario y del registro contable efectuado en los asientos N°

, no se evidenciaba el abono por los conceptos relacionados a operaciones con / , ni se mencionaba la Factura N° dando cuenta que dicho comprobante de pago fue ajustado con la Nota de Crédito N° de 13 de mayo de 2015 por \$790 134,14 más IGV, por lo que concluyó que los documentos presentados no sustentaban la deducción observada considerada en la determinación de la renta imponible del Impuesto a la Renta 2016; asimismo refirió que el documento "Reporte de Ingresos No operacionales" no acredita la cuantía de los importes regularizados por los supuestos adelantos recibidos, ni sustenta los registros contables en el ejercicio 2016 donde se identifique el importe observado que se pretende deducir (fojas 7388 a 7391).

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 7302), emitido al amparo del artículo



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada, entre otros, en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° y que adjuntara la documentación que sustente fehacientemente dichos descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 18 de diciembre de 2020 (fojas 7274 a 7279/vuelta), en cuyo punto 2, reiteró lo señalado en sus escritos precedentes y adicionalmente dio cuenta que la Factura N° había sido compensada contra el importe recibido de Telmex en el año 2009 de acuerdo con el contrato suscrito y a solicitud de su cliente en la comunicación de 14 de abril de 2015 en donde hacía saber a la recurrente que contaba con un saldo por recuperar ascendente a \$1 580 268,29 a ser compensado contra las facturaciones correspondientes a los años 2015 y 2016.

Que agregó que el importe de S/2 785 823,00 había sido incluido en los ingresos de 2016 debido a que dicho monto fue compensado con los adelantos percibidos en el año 2009, por tanto en la medida que dicho ingreso ya había sido sometido a imposición en el ejercicio 2015, en virtud de lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía que el mismo sea gravado en el ejercicio siguiente, porque se generaría una doble imposición.

Que en el punto 3 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 7297 a 7299/vuelta), la Administración dio cuenta del escrito y argumentos presentados por la recurrente, y dejó constancia de que no sustentó fehacientemente la relación entre la adición del año 2015 con la deducción que se pretendía realizar para la determinación de la renta neta gravable del ejercicio 2016.

Que señaló que del análisis de la cuenta - Ganancias Diferidas Comerciales al 31 de diciembre de 2015 no se podía identificar el importe de S/2 785 823,00 ni la Factura N° y que si bien Telmex solicitó a la recurrente que el saldo pendiente por recuperar de \$1 580 268,29 debía ser compensado contra facturaciones de los años 2015 y 2016, no se presentó documentación que explicara la relación que tendrían dichos documentos con la deducción efectuada vía declaración jurada. Agregó que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara que el importe observado hubiera sido contabilizado como ingreso del año 2016 y por ende que se haya afectado a resultados; por lo que mantuvo el reparo a la deducción efectuada vía declaración jurada sin sustento por "Ingreso del año 2015 contabilizado en el año 2016" por S/2 758 823,00.

Que según se aprecia de autos, en el ejercicio 2016 la recurrente dedujo el importe de S/2 758 823,00, alegando que correspondía a la adición efectuada vía declaración jurada en el ejercicio 2015 por los ingresos devengados provenientes de los servicios de apoyo en postes que fueron contabilizados en el ejercicio 2016, por lo que la materia en controversia en el reparo bajo análisis consiste en determinar si se acreditó la adición efectuada en el ejercicio anterior y la contabilización del ingreso en el ejercicio 2016, como alega la recurrente, que justificaría su deducción vía declaración jurada en el ejercicio 2016, no siendo materia de cuestionamiento el devengo de la operación como refiere la recurrente.

Que el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que mediante Formulario PDT 702 N° de 25 de abril de 2018, la recurrente presentó declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 (fojas 7008 a 7010), declaró en la casilla 103 como adiciones el importe de S/73 114 558,00, apreciándose del detalle de dicho rubro¹ (fojas 7318 y 7354), que la recurrente adicionó, entre otros, el concepto de "Ingresos por Telmex" por S/2 758 823,00.

Que respecto a la referida adición que estaría relacionada a los servicios de apoyo en postes que la recurrente alega haber brindado a la empresa en el ejercicio 2015 y que dicho ingreso devengado en el citado ejercicio, no lo habría reconocido contablemente; cabe señalar que la

¹ Medio probatorio presentado por la recurrente en medio magnético según da cuenta la Administración en el Resultado del Requerimiento N° (foja 7390).



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

recurrente presentó la Factura N° , emitida a la referida empresa el 6 de marzo de 2015 por \$892 245,36 (S/2 758 822,65) más IGV, la cual consigna como descripción "Servicios de Alquiler de Apoyos correspondientes al año 2016, según contrato de soporte de cables y equipos de telecomunicaciones en postes", y el asiento contable N° (fojas 5985 y 5986), de 31 de marzo 2015 mediante el cual se advierte el cargo a la cuenta - Cuentas por Cobrar Diversas y el reconocimiento del ingreso en la cuenta - Otros Ingresos diversos por S/2 758 822,65; es decir, no se aprecia que el reconocimiento de la referida factura haya sido registrado en la cuenta - Ganancias Diferidas sino en la cuenta - Otros Ingresos.

Que asimismo obra la carta de 14 de abril de 2015 remitida por a la recurrente (fojas 5992 y 5993), en la que solicita que el saldo pendiente por recuperar por \$1 580 268,29, proveniente de los pagos adelantados o anticipos otorgados a la recurrente en el año 2009, sean compensados en dos partes contra las facturaciones de los años 2015 y 2016 a razón de \$790 134,14 cada año². En ese sentido, en el ejercicio 2015, se advierte la Nota de Crédito N° emitida a la empresa el 13 de mayo de 2015 por \$790 134,14 (S/2 758 823,00) más IGV, la cual consigna como descripción "Importe por regularización de la Factura N° emitida el 06/03/2015", y el asiento contable N° (fojas 5990 y 5991), mediante el cual se advierte el cargo a la cuenta - Otros Ingresos diversos y el abono a la cuenta - Cuentas por Cobrar Diversas por S/2 488 922,54, es decir, se advierte que la Factura N° fue ajustada de forma parcial con la nota de crédito antes citada, tal como dejó constancia la Administración durante la fiscalización, siendo que el ingreso registrado contablemente con dicho ajuste disminuyó de S/2 758 822,65 a S/2 488 922,54.

Que en el análisis de la cuenta - Ganancias Diferidas Comerciales al 31 de diciembre de 2015 y al 31 de diciembre de 2016 (fojas 7012 y 7013), se aprecian diversas fechas, números de asientos contables, clientes, comprobantes de pago e importes, entre ellos, el de la empresa (América .) con los importes de las Facturas N° v sus aplicaciones realizadas; sin embargo, no se advierte referencia alguna al asiento contable N° , o al importe de S/2 758 822,65 o a la Factura N° por lo que no se puede establecer que el importe materia de observación correspondiente a la citada factura haya sido registrado en la cuenta - Ganancias Diferidas Comerciales, ni se aprecia que el saldo existente al cierre del ejercicio 2015 de la referida cuenta contable se extinga en el 2016 como consecuencia de la realización de los ingresos por el servicio de apoyo en postes en los años 2015 y 2016 respecto de la empresa (), como lo señala la recurrente, toda vez que mantiene un saldo acreedor; asimismo en dichos documentos no se advierte el asiento contable N° que según lo señalado por la recurrente sustentaría un diferimiento de ingresos, siendo además que dicho asiento contable no fue presentado por aquella, no pudiéndose identificar las cuentas contables utilizadas en dicho asiento que justifiquen el diferimiento y/o extorno de un ingreso ya registrado previamente en el asiento contable N° 2015030411, de acuerdo con lo señalado precedentemente.

Que igualmente se tiene el análisis de la cuenta - Otros Ingresos diversos, correspondientes al ejercicio 2015 (fojas 7005 y 7006), donde se advierten diversos importes anotados en el "debe" que hacen referencia a los asientos contables N° mientras que en el "haber" se cita a los asientos contables N°

(fojas 5934 a 5946); de cuya revisión se aprecia en los asientos contables N° (fojas 5941 y 5942) que la cuenta debitada fue la cuenta - Otros Ingresos y la cuenta abonada fue la cuenta Ganancias Diferidas, lo que significaría un extorno de la cuenta de ingreso; no obstante, no se advierte en dicha documentación contable referencia alguna al asiento contable N° o al importe de S/2 758 822,65 o a la Factura N° por lo que no se puede establecer que el ingreso reconocido inicialmente haya sido reclasificado a la cuenta - Ganancias Diferidas o extornado en el ejercicio 2015.

² Comprobante de Pago que fue remitido por la recurrente a su cliente, mediante carta de 6 de marzo de 2015 junto con otras facturas y el Anexo N° 1 que detalla el contenido de los servicios facturados en la Factura N° (fojas 5987 a 5989).

³ En el ejercicio 2016, a foja 5951 se advierte la Nota de Crédito N° emitida a la empresa el 28 de marzo de 2016 por \$790 134,14 (S/2 758 823,00) más IGV, la cual consigna como descripción "Importe por regularización de la Factura N° emitida el 21/03/2016".



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Que ahora bien, en el ejercicio materia de fiscalización (2016), se tiene que mediante Formulario PDT 704 N° de 5 de abril de 2017, la recurrente presentó declaración original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (fojas 7137 y 7138), y consignó S/88 967 480,00 en la casilla 105 como deducciones, apreciándose del detalle de dicho rubro (foja 7011), que la recurrente dedujo, entre otros, S/2 758 823,00 bajo la denominación de "Ingresos del año 2015 contabilizados en el 2016".

Que respecto a que el importe de S/2 758 822,65 contenido en la Factura N° fue registrado contablemente en el ejercicio 2016, cabe señalar que la recurrente presentó el documento denominado "Ingresos no Operacionales" en el que se aprecia entre otros, el rubro "Ingresos Diversos" y dentro del mismo, el concepto por "Servicios Apoyo en Postes", en donde se visualizan importes globales que representan los ingresos obtenidos por la recurrente por dicho concepto en los años 2015 y 2016 que ascendieron a S/4 772 892,00 y S/12 041 571,00 respectivamente; esto es, no coinciden con el importe de la mencionada factura ni es posible establecer que el mismo forme parte de los montos globales indicados.

Que igualmente del análisis de la cuenta - Otros Ingresos diversos, correspondientes al ejercicio 2016 (foja 7006), donde se advierte diversos importes anotados en el "debe" que hace referencia al asiento contable N° , mientras que en el "haber" se cita a los asientos contables N° (fojas 5947 a 5950, 5953 y 5954);

siendo que de su revisión se advierte en los asientos contables N° y que la cuenta debitada fue la cuenta - Ganancias Diferidas y la cuenta abonada fue la cuenta - Otros Ingresos, lo que significaría un reconocimiento de un ingreso; no obstante, no se advierte en dicha documentación contable referencia alguna al asiento contable N° , o al importe de S/2 758 822,65 o a la Factura N°

Que en tal sentido, de la documentación presentada no se establece que el importe contenido en la Factura N° 001-3816 haya sido reconocido contablemente en el ejercicio 2016 y por ende que se justifique su deducción vía declaración jurada; motivo por el cual procede mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que si bien es razonable que se deduzca el importe proveniente de una adición realizada en años anteriores y que fueron reparadas y/o adicionadas a la determinación del Impuesto a la Renta, para evitar tributar doblemente por un mismo concepto, es necesario que la deducción realizada se encuentre sustentada documentariamente, lo que no sucede en el presente caso, careciendo de sustento lo alegado sobre el particular.

Que estando al sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos vertidos por la Administración.

Que en relación a lo señalado por la recurrente en el sentido que el saldo por recuperar se compensaría con las facturaciones de los años 2015 y 2016, cabe señalar que de la documentación presentada se advierte la emisión de las Notas de Crédito N° emitidas el 13 de mayo de 2015 y 28 de marzo de 2016 a la empresa , por \$790 134,14 cada una, que acreditarían la forma en que se compensaron los anticipos otorgados por la citada empresa a favor de la recurrente; sin embargo, dicha documentación no demuestra que el importe de la Factura N° , ajustado por la citada Nota de Crédito N° , haya sido reclasificado a la cuenta - Ganancias Diferidas o que haya sido extornado en el ejercicio 2015, no acreditándose que dicho importe hubiera sido adicionado vía declaración jurada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, ni que se haya realizado en el ejercicio 2016 la contabilización como ingreso del importe de la Factura N° para que fuera deducido vía declaración jurada en el citado periodo.

Que acerca de la afirmación relativa a que en la medida que el ingreso ascendente a S/2 758 823,00 ya habría sido sometido a imposición en el ejercicio 2015, no correspondía que sea gravado en el ejercicio siguiente, pues ello generaría un efecto de doble imposición; cabe reiterar que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente no demostró el reconocimiento contable en partidas de ingreso de dicho importe en el año 2016 y por ende no acreditó que la deducción realizada vía declaración jurada del ejercicio 2016 se encuentre relacionada con la adición realizada en la declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2015.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Que en cuanto a que el criterio del devengado no condiciona como requisito adicional al registro contable de las operaciones para que su ingreso se impute a un determinado periodo, cabe señalar que en el caso de autos, la materia de controversia no fue el devengamiento de las operaciones, sino el sustento de las adiciones y deducciones efectuadas vía declaración jurada en los años 2015 y 2016 respectivamente, es por dicho motivo que la Administración observó que la recurrente no sustentó la contabilización del ingreso en el ejercicio 2016 como alegó la recurrente tanto en fiscalización como en el procedimiento contencioso tributario, lo que ha sido corroborado por esta instancia, no resultando atendible dicho alegato.

2. Gastos por liberalidad

Que del punto 2 del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° (foja 7624), se advierte que la Administración reparó S/250 000,00 correspondiente a la entrega de dinero a favor de los familiares del trabajador en adelante beneficiarios, como "ayuda humanitaria", al considerar que tales pagos constituyeron actos de liberalidad no deducibles para efecto de la determinación de la renta neta imponible, conforme con lo previsto por el artículo 37 e inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en los Requerimientos N° y así como sus resultados.

Que mediante el punto 7 del Requerimiento N° (fojas 7422 y 7423/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la entrega de dinero por "ayuda humanitaria" a favor de por S/250 000,00, desvirtuando que tal importe no esté considerado como un acto de liberalidad o que no haya sido considerado como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016.

Que en respuesta, mediante escrito de 24 de noviembre de 2020, signado con Expediente N° (fojas 7337 y 7338), la recurrente refirió que realizó el pago en virtud del acuerdo conciliatorio suscrito el 13 de mayo de 2016 con los beneficiarios del trabajador cuyo propósito principal fue evitar el inicio de una demanda de daños y perjuicios en su contra imputándole responsabilidad y exigiendo una indemnización por el fallecimiento del referido trabajador como consecuencia del accidente de trabajo ocurrido el 13 de enero de 2013 en el interruptor de media tensión del alimentador donde aquel realizaba labores de mantenimiento. Agregó que tal desembolso no fue un acto de liberalidad sino que tuvo por finalidad resarcir los daños y perjuicios que generó el deceso del trabajador a raíz de un accidente de trabajo que culminó con consecuencias fatales, así como evitar que los beneficiarios del trabajador inicien una demanda judicial exigiendo daños y perjuicios por un monto superior al que le fue otorgado.

Que en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 7380 y 7381), la Administración indicó que de acuerdo con el acta de conciliación suscrita el 13 de mayo de 2016, la recurrente entregó S/250 000,00 por razones estrictamente humanitarias y sin tener responsabilidad alguna a los beneficiarios del trabajador, calificando tal entrega como una donación u acto de liberalidad no deducible como gasto para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por lo que reparó la deducción como gasto del citado importe.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 7302), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara por escrito sus descargos a la observación formulada, entre otros, en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° y que adjuntara la documentación que sustentara fehacientemente dichos descargos.

Que en respuesta, mediante escrito de 18 de diciembre de 2020 (fojas 7272 a 7274), la recurrente manifestó que la entrega de dinero a favor de los beneficiarios del trabajador fallecido como consecuencia de un accidente de trabajo, no calificaría como un acto de liberalidad, sino que cumpliría con el principio de causalidad, toda vez que buscó evitar el inicio de acciones legales en su contra a través de los cuales se le pudo imputar alguna responsabilidad y reclamar una indemnización por una suma superior al monto entregado, como efectivamente ocurrió en el caso de otro trabajador que estuvo dentro de los afectados en el accidente de trabajo causado por una explosión en una de sus instalaciones.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Que agregó que el no reconocimiento de responsabilidad dentro del acuerdo conciliatorio o la referencia de una “ayuda humanitaria”, no enerva la existencia del accidente fatal que tuvo el trabajador fallecido estando latente la posibilidad de que se le imputara alguna responsabilidad civil y penal, por tanto señaló que el no reconocimiento de la responsabilidad era parte de las concesiones recíprocas acordadas entre las partes como naturaleza de dicho acuerdo, y que por ende, su no reconocimiento no determinó la inexistencia de este.

Que en el punto 5 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 7295 a 7296), la Administración dejó constancia que mantenía sus argumentos expuestos en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° y mantuvo el reparo.

Que de lo actuado se advierte que la materia controvertida consiste en determinar si el importe entregado por “ayuda humanitaria” a los beneficiarios del trabajador Reynaldo Huapaya, cumpliría con el principio de causalidad o calificaría como un acto de liberalidad.

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 dicha ley.

Que el último párrafo del citado artículo, modificado por Decreto Legislativo N° 945, precisa 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, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo; entre otros.

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

Que de acuerdo con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 08634-2-2001 y 01275-2-2004, el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que según lo establecido por el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37 de la Ley.

Que en cuanto a las liberalidades, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02675-5-2007 ha recogido una definición de liberalidad en el sentido de “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 la parte que las recibe.”

Que asimismo en la Resolución N° 00756-2-2000, este Tribunal ha establecido que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

Que a fin de acreditar la causalidad del monto entregado por la recurrente a los beneficiarios del trabajador fallecido, de autos se advierte el Oficio N° y el



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Parte Policial N° emitidos el 11 de enero de 2013 (fojas 6986 a 6990), donde se da cuenta del incendio ocurrido el 10 de enero de 2013 en el interior de la SET de Villa María de la recurrente cuyo origen se encontraba en investigación, cuando los técnicos y realizaban labores de mantenimiento en dicha instalación, resultando lesionados y evacuados al Hospital María Auxiliadora.

Que asimismo a fojas 6980 y 6981, obra el Informe de Investigación de Accidente / Incidente del año 2013, que da cuenta de la ocurrencia del accidente, el nombre de los accidentados donde figuran los trabajadores el lugar, fecha y tipo del accidente, y el seguro contra accidentes de trabajo con que contaban, entre otros datos, siendo que a fojas 6991 y 6992, obra el Certificado de Defunción que acredita el fallecimiento del trabajador acaecido el 3 de diciembre de 2015.

Que de la solicitud de conciliación conjunta, suscrita entre la recurrente y los familiares del trabajador fallecido en adelante los beneficiarios, el 13 de mayo de 2016 (fojas 3501 a 3506), se advierte que:

- En los numerales 1.3 y 1.4, se da cuenta que el 10 de enero de 2013, en circunstancias que el referido trabajador cumplía con sus funciones propias como operador del Departamento de Operaciones de Sistemas de Alta y Media Tensión, se produjo una explosión en el interruptor de media tensión del alimentador VM11, instalado en la con consecuencias lamentables, lo que motivó que el citado trabajador estuviera internado en un centro de salud desde dicha fecha hasta el 3 de diciembre de 2015, donde finalmente falleció.
- En los numerales 1.5 y 1.7 se señala que la recurrente, desde la fecha del lamentable accidente estuvo brindando apoyo económico y moral en forma incondicional al trabajador y sus beneficiarios; siendo que el numeral 2.1 se estableció que las partes dejaban expresa constancia que el accidente que se describe precedentemente, se encontraba aún en investigación, por lo que no cabía imputarle a priori responsabilidad alguna a la recurrente sea directa o indirecta.
- En el numeral 2.2 se establece que por razones estrictamente humanitarias y sin reconocer responsabilidad alguna, la recurrente entrega a los beneficiarios del trabajador S/250 000,00, mediante cheque del Banco de Crédito del Perú; siendo que en los numerales del 2.3 y 2.4 se da cuenta que los referidos beneficiarios declararon que el pago realizado, independientemente de reconocer que fue efectuado por razones estrictamente humanitarias y sin corresponderle obligación alguna a la recurrente, satisfacía en su integridad cualquier expectativa económica que en el presente o futuro pudiera corresponderles a aquellos con relación a los hechos descritos precedentemente. Se estableció que dicho pago satisfacía cualquier pretensión y/o expectativa indemnizatoria, patrimonial o no patrimonial por parte de los beneficiarios del trabajador y que aquellos declaraban expresamente no tener nada que reclamar a la recurrente, dando su conformidad al monto recibido y señalando expresamente que renunciaban a obtener el cobro de alguna indemnización por parte de la recurrente, vinculada al accidente señalado precedentemente, cuyas consecuencias quedaban conciliadas.
- En los numerales 2.5 y 2.6 se estableció que en mérito al pago realizado, los beneficiarios del trabajador declaraban que tampoco tenían nada que reclamar a los empleados, funcionarios, gerentes, directores, accionistas, dependientes, agentes, aseguradora y representantes de la recurrente y/o a cualquier otra persona o compañía vinculada directa o indirectamente con las empresas y/o con el accidente por éste ni por ningún otro concepto, librándolos de toda responsabilidad, renunciando en forma expresa e irrevocable al ejercicio de cualquier derecho y acción, presente o futura y a los plazos para interponerlos que pudieran derivarse o relacionarse con el accidente materia del presente documento. Se acordó que las partes renunciaban a su derecho de accionar la una contra la otra respecto de cualquier derecho sustantivo que pudiera derivarse de los hechos descritos precedentemente, tanto a nivel policial, fiscal o judicial, obligándose a abstenerse de iniciar cualquier acción, sea administrativa, judicial (civil o penal) o extrajudicial, inclusive ante la Policía Nacional de Perú y el Ministerio Público, como consecuencia de los hechos descritos anteriormente; desistiéndose las partes de cualquier reclamo, denuncia y/o acción sea civil, penal o administrativa que hubieran iniciado en torno a los hechos antes descritos.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

- En los numerales 2.7, 2.8 y 2.9, se indica que sin perjuicio de la expresa renuncia señalada anteriormente, y en caso de ser necesario, las partes convinieron en esgrimir la aplicación del artículo 2 del Código Procesal Penal para solicitar al Ministerio Público la aplicación del Principio de Oportunidad y/o solicitar que la autoridad judicial dicte el auto de sobreseimiento que corresponda, y de ser el caso, los beneficiarios del trabajador aceptaban desde ya la fórmula conciliatoria que les pueda proponer el Ministerio Público y/o Poder judicial en aplicación del citado principio, no requiriendo monto dinerario alguno, mas que el entregado en el presente documento. Se acordó que los beneficiarios del trabajador transigían por el presente documento, el monto de cualquier reparación civil que pudiera ordenarse en cualquier acción civil o denuncia penal que pudiese alcanzar a la recurrente y/o a sus empleados, agentes, aseguradora y representantes legales, así como a cualquier otra persona o compañía vinculada directa o indirectamente con la recurrente y/o con el accidente descrito; declarando expresamente los beneficiarios del trabajador, que de conformidad con el artículo 1262 del Código Civil y en virtud del pago recibido, que subrogaban a favor de la recurrente todos sus derechos y acciones, ya sea en moneda nacional como en extranjera, sin reserva, ni condición, ni restricción alguna, que pudiera corresponderles contra los causantes y/o responsables del accidente descrito, así como contra sus representantes y/o agentes y/o aseguradores, haciendo expresa transferencia y cesión a favor de la recurrente, según el artículo 1206 y siguientes del Código Civil, de todo derecho, crédito y acción en moneda nacional y/o extranjera que pudiera corresponderles, derivada del accidente, independientemente del monto que les fue otorgado.

Que en la misma fecha, 13 de mayo de 2016, se suscribió el Acta de Conciliación por Acuerdo Total entre la recurrente y los beneficiarios del trabajador, levantada en el Centro de Conciliación Extrajudicial APECC (fojas 3497 a 3499), donde se da cuenta que los hechos expuestos por las partes son los señalados en la solicitud de conciliación antes citada; apreciándose que los numerales 2.1 al 2.9 del acta de conciliación son idénticos a los mismos numerales de la solicitud de conciliación; es decir en la referida acta de conciliación extrajudicial, las partes dejaron constancia que el accidente que originó el fallecimiento del trabajador se encontraba aún en investigación, por lo que no cabía imputarle responsabilidad alguna a la recurrente sea directa o indirecta, comprometiéndose la recurrente, por razones estrictamente humanitarias y sin reconocer responsabilidad alguna, a entregar S/250 000,00 a los beneficiarios mediante cheque del Banco de Crédito del Perú, mientras que los beneficiarios del trabajador fallecido declararon expresamente no tener nada que reclamar a la recurrente, encontrándose conforme con el monto recibido, y señalando expresamente que renunciaban en forma irrevocable al ejercicio de cualquier acción destinada a obtener el cobro de alguna indemnización por parte de la recurrente, vinculada al accidente indicado, entre otras situaciones señaladas en los párrafos precedentes.

Que en el caso de autos, la recurrente ha señalado que la entrega de dinero a los beneficiarios del trabajador fallecido, se encuentra vinculada con el giro del negocio, debido a que tuvo como finalidad evitar la posibilidad de generar un reclamo público, dado que dicho pedido podría haber tenido una mayor repercusión social por el hecho de ser una empresa que presta el servicio público de electricidad; pero que también respondieron a evitar un potencial perjuicio económico, producto de una posterior acción legal en su contra y la indemnización que se solicite en dicho proceso.

Que cabe indicar que la Administración no cuestiona la realidad de las operaciones, es decir, no niega la entrega de dinero a los beneficiarios del trabajador fallecido, sino que sostiene que ello fue realizado como una liberalidad por parte de la recurrente.

Que teniendo en cuenta los criterios del Tribunal Fiscal antes citados, se tiene que contrariamente a lo sostenido por la Administración, el principio de causalidad no puede ser analizado en una forma restrictiva sino más bien amplia, comprendiendo en él todo gasto que guarde relación no solo con la producción de rentas, sino con el mantenimiento de la fuente, siendo que esta relación puede ser directa o indirecta, debiendo analizarse en este último caso los gastos conforme con los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que así, en el caso de autos, esta instancia considera que los gastos efectuados por la recurrente no respondieron a una simple liberalidad, puesto que no se realizaron sin que se buscara con ello una finalidad concreta, sino que por el contrario, fueron realizados a efecto de evitar acciones legales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento de sus actividades empresariales.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Que asimismo, cabe precisar que en el presente caso los gastos realizados tienen destinatarios concretos e identificados que corresponden a los beneficiarios del trabajador fallecido a causa de un accidente de trabajo ocurrido en las propias instalaciones de la recurrente, lo que evidencia el interés de la recurrente en efectuar las erogaciones objeto de reparo a fin de evitar alguna acción legal y perjuicio económico consiguiendo con ello mantener el normal desarrollo de sus actividades.

Que por otro lado, de la solicitud y del acta de conciliación se advierte que si bien la propia recurrente reconoce que no mantiene algún tipo de responsabilidad civil y penal al momento de su suscripción, no obstante, se advierte que contiene concesiones recíprocas, toda vez que a cambio del monto entregado por la recurrente, se acordó que los beneficiarios del trabajador fallecido renuncien al ejercicio de cualquier acción destinada a obtener el cobro de alguna indemnización vinculada al accidente y sucedánea muerte, así como a iniciar cualquier acción sea administrativa, judicial, civil, penal o extrajudicial, inclusive ante la Policía Nacional del Perú y el Ministerio Público en contra de la recurrente, entre otros.

Que de acuerdo con lo expuesto, en el caso de autos está acreditada la relación de causalidad entre la entrega de dinero a los beneficiarios del trabajador fallecido y el mantenimiento de la fuente, por lo que al no encontrarse arreglado a ley el reparo procede revocarlo y revocar la apelada en este extremo.

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

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde que la Administración reliquide el valor bajo análisis.

RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN N°

Que las Resoluciones de Determinación N° (fojas 7598 a 7622) fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016; no obstante, la Administración no efectuó reparo alguno en dichos períodos, tal como se advierte del Anexo N° 1 de las mencionadas resoluciones y de la Cédula de declaraciones de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del año 2016 (fojas 7113 y 7599/vuelta).

Que teniendo en consideración que la Administración no efectuó reparos conforme se ha expuesto, y que la recurrente no ha presentado argumento alguno para desvirtuar la emisión y notificación de las referidas resoluciones de determinación, por lo que al verificarse que se encuentran arreglados a ley, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

Que del Anexo N° 1 a la Resolución de Determinación N° (foja 7596/vuelta), se aprecia que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta en diciembre de 2016, respecto de los reparos por (i) Gasto deducido dos veces por S/593 226,00, (ii) Provisión de Vacaciones sin sustento por S/591 207,00, y (iii) Provisión Bono de Desempeño 2016 sin sustento por S/435 241,00, que la recurrente adicionó en su declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta de 2016, presentada el 18 de diciembre de 2020 a través del Formulario PDT 704 N° , así como respecto del reparo por (iv) Deducción sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016" por S/2 758 823,00, al considerar que tales conceptos eran supuestos de disposición indirecta de renta no susceptibles de posterior control tributario, señaló como sustento el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 13-B de su Reglamento, y entre otros, los Requerimientos N° y sus resultados.

Que el inciso g) del artículo 24-A del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970⁴, 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. El

⁴ Vigente desde el 1 de enero de 2007.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de esta ley.

Que el texto del artículo 55 de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo N° 979⁵, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa del 28% sobre su renta neta, y 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, la cual 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 el artículo 13-B del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por el Decreto Supremo N° 86-2004-EF, establece que a efecto de lo señalado por el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la Ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios y asociados que son asumidos por la persona jurídica. Reúnen la misma calificación, los siguientes gastos: 1. 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 en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el RUC, ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente, iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso, y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2. Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3. Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, saldo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar la condición; 4. Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; 5. Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que el artículo 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece dos tasas o alícuotas para las rentas de tercera categoría de sujetos domiciliados en el país, para el caso de autos: a) una tasa del 28% aplicable sobre la renta neta obtenida en el ejercicio, y b) en el caso de personas jurídicas, una tasa adicional del 4,1% aplicable sobre las sumas que constituyan disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, de acuerdo con lo regulado en el inciso g) del artículo 24-A de la misma ley.

Que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° _____, entre otras, que 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%⁶, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° _____ entre otras, este Tribunal ha señalado que 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 la renta no susceptible de posterior control tributario.

⁵ Vigente desde el 1 de enero de 2008.

⁶ Según el artículo 73-A de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas comprendidas en el artículo 14 que acordasen la distribución de dividendos o cualquier otra forma de distribución de utilidades, retendrían el 4,1% de las mismas, excepto cuando la distribución se realice en favor de personas jurídicas domiciliadas.



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Que conforme se ha establecido en la Resolución N° 09227-5-2014, entre otras, los gastos no sustentados constituyen egresos que resultaron renta gravable de tercera categoría, siendo que cuando estos no son susceptibles de posterior control, es decir, no es posible determinar su verdadero destino, deben ser considerados como dividendos.

Que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00358-1-2023, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, ha establecido que la presentación de una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta mediante la que se reconocen las observaciones efectuadas por la Administración en el marco de una fiscalización, no impide la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, debido a que tal declaración, por sí sola, no acredita el destino de los importes observados, y en consecuencia, no desvirtúa que pudieran involucrar una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

Que de las normas y criterios jurisprudenciales expuestos, se colige que no todos los gastos reparables para efectos del Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la tasa del 4,1%, toda vez que la referida Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario. Asimismo, cabe indicar 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.

Que por tanto, corresponde evaluar –en cada caso en particular– si las observaciones efectuadas por la Administración, califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario.

(i) Gasto deducido dos veces por S/593 226,00

Que en cuanto al reparo por Gasto deducido dos veces por S/593 226,00, se advierte en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 7299, 7300/vuelta, y 7395 a 7398/vuelta), que la Administración reparó los importes detallados en el Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° (foja 7362/vuelta), debido a que habían sido deducidos dos veces, esto es, importes cargados a gastos y a su vez deducidos vía declaración jurada, sin que la recurrente hubiese acreditado con documentación sustentatoria la parte duplicada.

Que conforme con los criterios jurisprudenciales antes expuestos, la Tasa Adicional solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, indicando que debe tenerse en cuenta que la Tasa Adicional fue creada con la finalidad de gravar a las personas jurídicas respecto de aquellas sumas que sean susceptibles de beneficiar a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados, que no hayan sufrido la retención del 4,1% sobre los denominados “dividendos presuntos”.

Que estando al criterio antes expuesto, teniendo en consideración que en el presente caso se trata de un reparo efectuado respecto de un gasto que la recurrente consignó vía deducción en la declaración jurada y por tanto que no se encontraba registrado de forma duplicada en los libros contables, no se puede afirmar que la deducción efectuada vía declaración jurada haya supuesto una disposición indirecta para el accionista respecto de dicha suma, toda vez que la distribución de dividendos se efectúa en base a la utilidad contable, por lo que no correspondía que la Administración aplicara la Tasa Adicional del 4,1% en aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la citada Ley del Impuesto a la Renta, por lo que en este extremo corresponde revocar la apelada.

(ii) Provisión de Vacaciones sin sustento por S/591 207,00

Que respecto al reparo por Provisión de Vacaciones sin sustento por S/591 207,00, se aprecia de autos que la Administración mediante el punto 5 del Requerimiento N° (fojas 7425 y 7426), solicitó a la recurrente sustentar con la documentación correspondiente los gastos por provisión de



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

vacaciones, en los que se precisó que la recurrente debía sustentar por escrito la determinación de los importes, adjuntando documentación sustentatoria que acredite que los importes se traten de gastos de personal por vacaciones, que estos sean necesarios para mantener la fuente generadora de la renta gravada, que haya devengado en el ejercicio, que sustente el pago del beneficio y/o que el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; debiendo indicarse que la recurrente no desvirtuó tales observaciones durante el procedimiento de fiscalización, toda vez que no presentó documentación alguna respecto de dicho importe provisionado, según se dejó constancia en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 7296, 7297 y 7383 a 7385). En ese sentido, dado que son sumas cargadas a gastos, no se advierte que sean susceptibles de control posterior, al no ser posible determinar su verdadero destino, resultando correcto considerarlos como dividendos presuntos, razón por la cual corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

(iii) Provisión Bono de Desempeño 2016 sin sustento por S/435 241,00

Que en cuanto al reparo por Provisión Bono de Desempeño 2016 sin sustento por S/435 241,00, se advierte de autos que la Administración mediante el punto 9 del Requerimiento N° (fojas 7418 y 7419), solicitó a la recurrente sustentar con documentación fehaciente que los bonos por desempeño sean resultado del trabajo personal prestado en relación de dependencia y el vínculo laboral, que sean necesarios para mantener la fuente generadora de la renta gravada y cumplan los criterios de razonabilidad y generalidad de los gastos, que haya devengado en el ejercicio, que sustente el pago del beneficio y que el pago se haya realizado antes de la presentación de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; siendo que en el resultado del citado requerimiento (fojas 7372 a 7374), la Administración dio cuenta que la recurrente presentó información respecto de la distribución del bono por desempeño personal y considerando los factores de calificación y la escala de distribución del bono presentados, con respecto de los trabajadores detallados en el Anexo N° 04 adjunto al referido requerimiento (foja 7360) determinó que recibieron un bono de desempeño en exceso o un bono sin tener factor de calificación, por lo que observó el importe de S/435 241,00.

Que de lo expuesto, la Administración no discute la veracidad de los bonos de desempeño otorgados, sino que tales bonos fueron otorgados en exceso o incumpliendo los factores de evaluación, y siendo que el destino de los desembolsos por concepto de bono de desempeño ascendente a S/435 241,00, se encuentra plenamente acreditado, esto es, fueron abonados a los trabajadores de la recurrente, dicha suma no constituye una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario; en ese sentido, no se encuentra arreglado a ley que se aplique la Tasa Adicional del 4,1% sobre tal importe, por lo que procede revocar la resolución apelada en este extremo.

(iv) Deducción sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016" por S/2 758 823,00

Que con respecto al reparo por Deducción sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016" por S/2 758 823,00, si bien en la presente instancia se ha dispuesto mantener el reparo, debido a que obedece a una deducción sin sustento documentario efectuada vía declaración jurada, sin que la recurrente lo hubiera acreditado, pese a que la Administración se lo requirió de manera expresa, teniendo en consideración que en el presente caso se trata de un reparo efectuado respecto de una disminución de ingresos que la recurrente consignó vía deducción en la declaración jurada y por tanto que no se encontraba registrado en los libros contables, no se puede afirmar que la deducción efectuada vía declaración jurada haya supuesto una disposición indirecta para el accionista respecto de dicha suma, toda vez que la distribución de dividendos se efectúa en base a la utilidad contable, por lo que no correspondía que la Administración aplicara la Tasa Adicional del 4,1% en aplicación del inciso g) del artículo 24-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, por lo que en este extremo corresponde revocar la apelada.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde que la Administración reliquide el valor bajo análisis.

Que el informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se verifica de la constancia que obra en autos (foja 7759).



Tribunal Fiscal

N° 02412-1-2023

Con los vocales Mejía Ninacondor, Chipoco Saldías, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 22 de setiembre de 2021, en el extremo referido al reparo por Gastos por liberalidad contenido en la Resolución de Determinación N° 0114606, y en cuanto a los reparos por Gasto deducido dos veces, Provisión Bono de Desempeño 2016 y Deducción sin sustento "Ingreso del año 2015 contabilizado en el 2016" contenidos en la Resolución de Determinación N° debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

ZÚÑIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR
VOCAL

CHIPOCO SALDÍAS
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/TM/PM/rmh

Nota: Documento firmado digitalmente