



Firmado Digitalmente
por QUINTANA
AQUEHUA Silvia FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/09/2024
11:41:00 COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

EXPEDIENTE N° : 4167-2019
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de setiembre de 2024

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N° contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2019, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada, modificó¹ las Resoluciones de Determinación N°, giradas por el Impuesto General a las Ventas de setiembre y octubre de 2013, y la Resolución de Multa N° girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, confirmó las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1% de enero a diciembre de 2013 e Impuesto General a las Ventas de enero a agosto, noviembre y diciembre de 2013, y las Resoluciones de Multa N° giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que dentro del procedimiento de fiscalización cumplió con acreditar que los gastos por los servicios de seguridad integral y vigilancia privada, brindados por a sus principales funcionarios, cumplen con el principio de causalidad, al ser necesarios por la localización, antecedentes y giro de la empresa, proporcionando para ello los documentos contables y de pago de los servicios, recortes periodísticos, organigrama de la empresa, carta, informe de investigación y análisis de riesgo del proveedor y correos electrónicos, no habiendo la Administración tomado en cuenta los cargos de alta jerarquía que ocupan sus funcionarios, las funciones que ejecutan ni la ubicación de las oficinas y plantas a las cuales se desplazan, aspectos que los expone a riesgos, no resultando cierto lo indicado por la Administración sobre que tales riesgos devienen de su situación personal, pues de no trabajar para la empresa no estarían expuestos a ellos, lo que no se puede desconocer solo por su condición de accionistas, habiéndose efectuado su refacturación de gasto a través de la facturación de los servicios de asesoría empresarial y en comisión mercantil, y acreditado la generalidad del servicio, siendo además que los gastos de seguridad de los familiares de los funcionarios fueron asumidos por éstos y no por la empresa. Invoca las Resoluciones N° 05154-8-2013, 668-3-99, 644-4-2001, 08754-3-2016, 3080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010, 03760-2-2010 y 612-4-2000.

Que alega que los gastos por los servicios de outplacement cumplen con el principio de causalidad al devenir de una obligación contractual con el trabajador con motivo de su cese en la empresa, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso I) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y que si bien laboró para la compañía por un período menor a un año, con anterioridad a su incorporación a esta, presto sus servicios profesionales para otras empresas del grupo empresarial por un período mayor a los 10 años, resultando correcto que emitiera la factura sólo a su nombre, al ser la última empresa del grupo donde venía prestando sus servicios con carácter de dependencia. Asimismo, arguye que el cuestionamiento de la Administración respecto a que la compañía no contara con una política incentivando la extinción del

¹ Al determinarse la procedencia parcial del recurso de reclamación en cuanto al reparo al crédito fiscal originado por el vehículo asignado a dirección.

Firmado Digitalmente por
RUIZ ABARCA Roxana
Zulema FAU 20131370645
soft
Fecha: 27/09/2024 11:50:06
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
RIVADENEIRA BARRIENTOS
Sergio Fernan FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/09/2024 11:53:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES QUISPE
Patrick Alfonso FAU
20131370645 soft
Fecha: 27/09/2024
11:35:41
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

vínculo laboral con los trabajadores fue argumentado en la etapa de reclamo y no en la fiscalización. Invoca las Resoluciones N° 20274-9-2012, 11284-8-2015, 01090-2-2008, 08049-3-2010 y 17929-3-2013.

Que aduce que acreditó que la deducción por la pérdida, generada por la reducción de capital de *corresponde a una pérdida de acciones irrecuperable e irreversible*, ya que por mandato legal estaban obligados a su reducción, de lo contrario, hubiera incurrido en causal de disolución por pérdidas que superan la tercera parte de su patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 407° de la Ley General de Sociedades, indicando además que en el presente caso no se trata solo de la reducción de capital sino también de la amortización de las acciones, lo que implica que no se vuelva a recuperar el capital invertido por las acciones amortizadas. Invoca las Resoluciones N° 727-5-2006, 6051-1-2003 y 4232-5-2005.

Que con relación al reparo por servicios no fehacientes de *manifiesta que* cumplió con presentar documentación que acredita fehacientemente la prestación de dichos servicios durante los meses de enero a marzo de 2013, en atención a su experiencia en el sector y anterior permanencia en el grupo empresarial por más de 10 años, por lo que se requería de manera temporal contar con su participación en determinadas actividades de finanzas y administración de la empresa, a fin de mantener la necesaria continuidad de la misma hasta que otro ejecutivo asumiera sus funciones, tratándose de labores específicas que no requerían la necesidad de cumplir con un horario de trabajo y sin la dirección de algún CEO, no teniendo un contrato de carácter dependiente sino independiente, habiéndose suscrito un contrato de locación de servicios profesionales; indicó haber proporcionado diversos correos, planilla de asistencia a directorio, documento de ingreso y salida vehicular corporativo, informes, registros de ingresos y salidas vehiculares, documentos denominados "Evaluación de Nuevos Proyectos" - Procedimientos Generales", "Comité Corporativo Presentación Comercial Revisión del año 2013", "Plan de Diminución de Deuda de Capital de Trabajo en MBS Año 2013" y "Agenda de Comité Corporativo"; precisando que la Administración cuestiona la fehaciencia de la prestación de los servicios en atención de que a otro colaborador se le habría pagado un importe menor, cuando los servicios prestados son distintos, y sin demostrar que el importe pagado no era el que correspondía al valor del mercado. Invoca las Resoluciones N° 04704-9-2014, 09940-3-2014, 00434-3-2010, 06011-3-2010, 6368-1-2003, 3708-1-2004 y 11329-3-2016.

Que en cuanto al reparo por comisiones por ventas en el exterior no acreditadas, refiere que la causalidad de las comisiones cargadas al costo del servicio se encuentra acreditada, así como su fehaciencia, habiéndose observado los gastos por considerar que no se habría reconocido ingresos por comisiones, lo que no es correcto, pues las comisiones por servicio de intermediación se encuentran incluidas dentro de los importes facturados a sus clientes *existiendo un*

error material en la redacción de los contratos con

al señalar que la contraprestación de los servicios de intermediación sería variable, aspecto que según señala se corrobora del "Resumen de Presupuesto y Nueva Propuesta de Servicios por Cobrar"; y si bien en tales contratos se acordó que este servicio sería facturado de manera independiente, la Administración debía realizar una revisión conjunta de los medios probatorios proporcionados; asimismo, señala que la Administración ha interpretado erróneamente que adicional al pago del servicio pactado,

se encontraba obligado a pagar comisión por la intermediación de la colocación de los productos, pues en ninguna parte del contrato se hace referencia a un cobro adicional por los servicios de comisión mercantil, siendo que los servicios por poner en contacto a

con el cliente y de intermediación, ambos conceptos están referidos a servicios de intermediación, por lo que mal hace la Administración al distinguirlos en dos conceptos inexistentes; añade, que en cuanto a

la Administración también incurrió en una indebida interpretación al considerar que se habría pactado un pago adicional por concepto de intermediación comercial, cuando ello no se desprende del contrato; por lo que sostiene que el reparo debe ser dejado sin efecto al no contar con sustento legal para desconocer el gasto y no haber determinado en función de qué aspectos debería reconocerse dichos ingresos, no contándose con elemento probatorio alguno que le haya permitido conocer en forma directa los supuestos ingresos por comisiones reparados, ni haberse invocado alguna de las causales contempladas en el artículo 64° del Código Tributario para determinar sobre base presunta, ni aplicar algún método de determinación sobre base presunta previsto legalmente.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

Que anota que al carecer de sustento los reparos efectuados, las resoluciones de multa deben dejarse sin efecto, que si bien el artículo 165° del Código Tributario prevé que las infracciones tributarias se determinan objetivamente, también lo es que el numeral 1 del artículo 170° del mismo código establece un supuesto de excepción por el cual dichas infracciones se deben determinar de manera subjetiva; lo cual resulta aplicable a su caso; además, sostiene que se le impuso una infracción sin que previamente se le iniciara un procedimiento sancionador, de conformidad con lo dispuesto por la Ley del Procedimiento Administrativo General. Invoca las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 003-2005-PI/TC y 04965-2008-AA.

Que respecto a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1% alega que la Administración no puede aplicar dicha tasa por el solo hecho de que se trata de gastos reparados, sino que debe tratarse de gastos sobre los cuales no se conozca el destino, lo que no sucede en el presente caso al haberse presentado medios probatorios que acreditan que los gastos tienen su destino en terceros distintos a los accionistas; indicando además haber sustentado la causalidad del gasto de seguridad. Invoca las Resoluciones N° 11869-1-2008, 02703-7-2009, 05525-4-2008, 16300-1-2010 y 11281-1-2017.

Que en su escrito de alegatos reitera lo expuesto en su escrito de apelación, precisando respecto de los servicios de seguridad prestados por que la Administración no se pronunció a detalle sobre el "Informe de investigación y análisis de riesgo", elaborado por dicho proveedor, en el que se indican los motivos para contratar el servicio de seguridad para sus funcionarios, añadiendo que el testimonio de no califica como medio probatorio; asimismo, sobre el reparo por gastos por reducción de capital social menciona que la Administración para la deducibilidad de los gastos establece condiciones no previstas en la Ley de Impuesto a la Renta; y, que la carga de la prueba para probar la ausencia de reciprocidad de los gastos por los servicios de outplacement, a fin de considerarla una liberalidad, corresponde a la Administración. Además, aduce que no procede la aplicación de intereses moratorios a las resoluciones de multa impuestas, toda vez que el artículo 181° del Código Tributario resulta inconstitucional por vulnerar lo dispuesto por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y el principio de proporcionalidad; y, con relación a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de 4.1% arguye que no cabe realizar una interpretación extensiva, invocando las casaciones recaídas en los Expedientes N°

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización definitiva efectuada a la recurrente determinó reparos vinculados a gastos por servicios de seguridad y vigilancia que no cumplen el principio de causalidad; gastos por servicios de outplacement que no cumplen el principio de causalidad; pérdida por la reducción de capital de no deducible; servicios no fehacientes de comisiones por ventas en el exterior no acreditadas; por vehículo asignado a dirección; y, la aplicación de la Tasa Adicional de 4.1%; así como las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en cuanto al reparo por gastos por servicios de seguridad y vigilancia que no cumplen el principio de causalidad, indica que la recurrente no sustentó los riesgos a los que se encontraban expuestos en el ejercicio de sus funciones, que hagan que tales gastos hayan sido necesarios para que la recurrente pueda mantener la fuente productora de renta, no resultando razonable aceptar la deducción de dichos gastos en función a riesgos inexistentes o que correspondan a terceros distintos a los funcionarios (familiares de los funcionarios), según manifestación de la persona encargada de prestar el servicio, y sin encontrarse acreditada la facturación independiente de los familiares alegada por la recurrente; no habiendo ella especificado ni demostrado documentariamente cuáles serían los riesgos a los que se encuentran expuestos su personal o funcionarios de alto rango, ni que dichos conceptos fueron cobrados (refacturados) a cada una de las empresas del grupo empresarial así como tampoco que tales funcionarios sean los únicos empleados que requieren el servicio de vigilancia por algún tipo de riesgo no especificado, constituyendo dicho gasto uno de índole personal que no resulta necesario para el desempeño de las funciones que cumplen los favorecidos con el servicio de vigilancia. Invoca las Resoluciones N° 02470-10-2011, 00556-2-2008, 69-2-2002, 8318-3-2004, 03058-3-2012 y 03804-1-2009.

Que respecto al reparo por gastos por servicios de outplacement afirma que si bien del acuerdo de renuncia se evidencia que el ex trabajador había tomado la decisión de terminar el



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

vínculo laboral y que la recurrente, de manera voluntaria, optó por concederle el servicio de outplacement, no se presentó mayor documentación que evidencie la negociación para el retiro o cese del trabajador, lo que demuestra que el gasto no era necesario para la generación de la renta gravada, siendo que la resoluciones invocadas por la recurrente corresponden a casos en los que el empleador contaba con una política de incentivos a fin de lograr que los trabajadores optaran en forma voluntaria por la extinción del vínculo laboral, incentivos entre los cuales se encontraba el programa de apoyo para la reinserción o recolocación en el mercado laboral (outplacement), hecho que no se suscita en el presente caso en el que no existen tales políticas. Invoca las Resoluciones N° 01090-2-2008 y 08049-3-2010.

Que en cuanto al reparo a la pérdida por la reducción de capital de _____ no deducible, refiere que dicha provisión contable no es deducible al no encontrarse en una situación en que la pérdida del número de acciones de propiedad de la recurrente sea irrecuperable o irreversible, pues

_____ era una empresa en marcha que podía lograr una recuperación del total de la inversión efectuada por ésta, y restituirla a través, por ejemplo, de la capitalización de utilidades futuras, precisando que la Resolución N° 12596-3-2009 trata de un caso distinto en el que se encontraba acreditada que la pérdida de acciones era irrecuperable e irreversible, situación que se hubiera dado si la sociedad hubiera sido disuelta o liquidada, y si bien dicha pérdida fue producto de una decisión empresarial a fin de no disolverse, en cumplimiento de lo previsto por la Ley General de Sociedades, la junta de accionistas de _____ optó por reducir su capital vía la amortización total de un número de acciones cuando pudo haber reducido su capital vía reducción del valor nominal de cada acción o efectuarse nuevos o más aportes a fin de cubrir las provisiones de dicha empresa, ambos casos sin efectos tributarios, ya que de permitirse la deducción efectuada por la recurrente se estaría permitiendo que las provisiones efectuadas por

_____ cubierta con la reducción de su capital social, pudiera ser asumida a su vez por la recurrente, reduciendo su renta bruta sobre la base del resultado de las operaciones de dicha empresa, esto es, se permitiría que una empresa dedujera los gastos y/o provisiones de otra, vía la reducción de su capital, lo que no puede ser amparable.

Que en lo concerniente al reparo por servicios no fehacientes de _____ aduce que la recurrente no realizó refacturaciones por estos servicios a las empresas del _____ no habiendo presentado documentación que acredite fehacientemente la prestación de los servicios por parte de _____

Invoca las Resoluciones N° 19094-1-2011, 09247-10-2013, 12011-10-2013 y 02175-2-2015.

Que en lo relacionado al reparo por comisiones por ventas en el exterior no acreditadas, manifiesta que la recurrente no acreditó la existencia de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes, por lo que no corresponde aceptar las comisiones como cargos al costo del servicio, al no incluir en las facturaciones efectuadas a sus clientes tales comisiones, habiendo, en el caso de comisiones por colocación de los productos de _____ a nivel internacional, la recurrente asumido el pago por períodos anteriores al inicio de la prestación del servicio.

Que sostiene que procede levantar el reparo al crédito fiscal originado por la adquisición de un vehículo asignado a dirección, disponiendo la modificación de la Resolución de Determinación N° _____ y _____ y la Resolución de Multa N° _____ vinculadas a dicho reparo.

Que agrega que corresponde aplicar la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de 4.1% sobre el reparo de gastos de servicios de seguridad y vigilancia por no cumplir el principio de causalidad, al constituir disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario; y, que detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, previamente al análisis de la controversia, cabe indicar que en la instancia de reclamación la Administración levantó el reparo al crédito fiscal originado por la adquisición de un vehículo asignado a dirección, y mantuvo su determinación en lo demás que contenía, reliquidando las Resoluciones de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ (fojas 7208 a 7210 vuelta).



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

Que en tal sentido, la materia de grado consiste en determinar si los reparos y multas mantenidos en la instancia de reclamación se encuentran conformes a ley.

Que de autos se tiene que con Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ (fojas 6946 y 6956) la Administración inició a la recurrente el procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de enero a diciembre de 2013, siendo que en el Resultado del Requerimiento N° _____ (fojas 6941 a 6944) consignó que la recurrente cumplió con presentar la documentación solicitada en el primer requerimiento, iniciándose a partir del 10 de julio de 2017 el cómputo del plazo de fiscalización; habiéndose emitido dentro del procedimiento de fiscalización, además, los Requerimientos N° _____ y sus resultados.

Que según se advierte del Comprobante de Información Registrada - CIR y el Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 6951 a 6953, 7331 y 7332) la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica principal el asesoramiento empresarial y actividad secundaria actividades de contabilidad.

Resolución de Determinación N°

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la citada resolución de determinación (fojas 7136 y 7138), girada por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2013, se aprecia que la Administración reparó la renta neta imponible por no haberse acreditado: i) la causalidad del servicio de seguridad integral y vigilancia privada, ii) la causalidad del servicio de outplacement, iii) que la reducción de su inversión en _____ era irrecuperable e irreversible, iv) la realización de los servicios por los que se emitió recibos por honorarios a _____ y v) por comisiones cargadas al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes.

Que de acuerdo con el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF², 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 inciso d) del referido artículo dispone que sean deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

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

Que el último párrafo de la norma citada preceptúa que para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) del mismo artículo, entre otros.

Que conforme con los incisos a) y d) del artículo 44° de la mencionada ley, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares, y 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.

² En adelante, Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003 y 08318-3-2004, entre otras, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como que sean normales de acuerdo al giro del negocio y que mantengan cierta proporción con el volumen de operaciones.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00710-2-99 y 08634-2-2001, entre otras, se ha interpretado que el principio de causalidad es la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, no obstante ello, el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

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

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

Reparo al gasto por servicios de seguridad y vigilancia que no cumplen el principio de causalidad

Que en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 6747 a 6754 y 6817 a 6860), la Administración concluyó que la recurrente no acreditó, con la documentación pertinente, la necesidad de dicho servicio y de su realización para el desarrollo de la actividad gravada y que los funcionarios se encontraban expuestos a riesgos como consecuencia del ejercicio de sus funciones en la empresa, lo que resultaba necesario para la procedencia de la deducción del gasto por los servicios de seguridad (guardaespaldas), siendo que la copia fotostática de un reporte de revista, fotos, facturas vinculadas al servicio de seguridad integral y vigilancia privada, pago de detracciones por dichos servicios y documentos de registro contables, por sí solos, no demuestran que los gastos sean necesarios para la generación de renta. Asimismo, sostiene que los hechos relacionados al crimen de ocurrieron en el año 2001, por lo que los reportes periodísticos proporcionados no acreditan los riesgos a los que se encontraban expuestos en el año 2013, por tratarse de espacios de tiempos diferentes, que ameriten la contratación del servicio de seguridad integral y vigilancia privada por parte de la recurrente para los citados señores y esposa e hijos de así como sus domicilios particulares; además, los referidos hechos y circunstancias que sirven como sustento a la recurrente para tales gastos, sucedieron en el año 2001, ejercicio anterior a la constitución de la recurrente como persona jurídica.

Que añadió que tal como lo señaló la recurrente, existe en todo el país, y con mayor razón en Lima, altos índices de inseguridad pública y criminalidad a la que se encuentran expuestos todos sus habitantes, con lo cual aquélla misma reconoce que los riesgos provienen de inseguridad ciudadana del país y no del ejercicio de sus funciones; adicionalmente, la recurrente alegó que la reconocida situación personal y empresarial coloca a sus ejecutivos (C.E.O. y C.O.O.) en la posibilidad de objetivo personal para el accionar de la delincuencia, lo que hace necesario que contraten los servicios de "seguridad integral"; lo que evidenciaba que la propia recurrente reconocía que los riesgos provienen de su situación personal y empresarial, y no de los cargos que ejercían como Director Ejecutivo y Director Operativo, respectivamente, sino su reconocida condición empresarial como accionistas de diversas empresas del por lo tanto, dichos desembolsos de dinero por servicios de seguridad obedecen a un criterio personal de los accionistas y no de la empresa.

Que refirió que del cruce de información de terceros, advirtió que prestador del servicio de vigilancia privada de indicó que en el año 2012 prestó servicio de protección a



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

la esposa de _____ y sus hijos, el cual consistía en llevar y recoger de la escuela a los niños y acompañar en las actividades diarias a la esposa del mencionado señor, que el agente de seguridad era reemplazo del resguardo de _____ y que el agente de seguridad ingresó a trabajar como su reemplazo en las actividades antes mencionadas.

Que anotó que, contrariamente a lo manifestado por la recurrente, respecto a que el referido gasto formaba parte del total de gasto que son refacturados a las empresas de la holding; ésta no realizó refacturaciones por los servicios de seguridad a las empresas del _____ sino que, tal como señala la descripción de sus facturas, prestó servicios de asesoría empresarial y comisión mercantil; asimismo, los contratos firmados con _____ y por comisión mercantil con la empresa _____ de C.V., no establecen, en los términos contractuales, que la recurrente asumiría los gastos por servicio de seguridad integral personal a sus directivos; y, si bien en el "Resumen de presupuesto y nueva propuesta de servicios por cobrar" existía el rubro gastos de seguridad Iseg, el que se consideró dentro del cálculo para determinar el monto a cobrar a cada una de las empresas a las cuales brindaba servicios, ello no implicaba que tal rubro sea necesario para el desarrollo de sus actividades y/o mantenimiento de la fuente sea deducible como gasto.

Que por su parte, la recurrente tanto en los escritos presentados dentro del procedimiento de fiscalización (fojas 768 a 770, 725 a 729, 705 a 711 y 18 a 28) y sus recursos impugnativos sostuvo haber cumplido con acreditar que los gastos por los servicios de seguridad integral y vigilancia privada, brindados por _____ a sus principales funcionarios _____ cumplían con el principio de causalidad, al ser necesarios por la localización, antecedentes y giro de la empresa, proporcionando para ello los contratos de servicios de vigilancia privada y de fianza, documentos contables y de pago de los servicios, recortes periodísticos, organigrama de la empresa, carta del proveedor, informe de investigación y análisis de riesgo del proveedor y correos electrónicos, no habiendo la Administración tomado en cuenta los cargos de alta jerarquía que ocupan sus funcionarios ni las funciones que ejecutan y la ubicación de las oficinas y plantas a las cuales se desplazan, aspectos que los expone a riesgos, siendo el antecedente más trascendental el vinculado con el secuestro y asesinato de _____ padre de los ejecutivos antes citados, el 19 de febrero de 2001, no resultando cierto lo aseverado por la Administración sobre que tales riesgos devenían de su situación personal, pues de no trabajar para la empresa no estarían expuestos a ellos, lo que no se podía desconocer solo por su condición de accionistas, y sin tomar en cuenta el alto índice de inseguridad ciudadana que sufre el país, habiéndose efectuado la refacturación de tales servicios, a través de la facturación de los servicios de asesoría empresarial y en comisión mercantil, así como acreditado la generalidad del servicio, además, los gastos de seguridad de los familiares de los funcionarios fueron asumidos por éstos y no por la empresa. Citó las Resoluciones N° 05154-8-2013, 668-3-99, 644-4-2001, 08754-3-2016, 612-4-2000, 03080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010 y 03760-2-2010.

Que en atención a las normas y criterios antes expuestos, para la procedencia de la deducción por gastos de seguridad resulta necesario acreditar con la documentación pertinente, la necesidad y razonabilidad, entre otros, de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada.

Que en el presente caso, para acreditar la causalidad de los gastos analizados, debe verificarse en autos que los ejecutivos mencionados se encontraban expuestos a riesgos, durante el período fiscalizado, como consecuencia del ejercicio de sus funciones en la empresa.

Que con relación a la documentación proporcionada por la recurrente como los contratos de servicios de vigilancia privada y de fianza, la carta emitida por su proveedor _____ el informe denominado "Investigación y análisis de riesgo" (fojas 648 y 649), elaborado por su proveedor y dirigido a la recurrente, con la finalidad de exponer la necesidad de ésta de contratar su servicio de seguridad, y en el que se hizo recomendaciones sobre la cantidad de operadores y de recursos de protección a contratar, los correos electrónicos, y los documentos contables y de pago de tales servicios (fojas 648 a 654, 713 a 718, 1592 a 1601); cabe indicar que éstos únicamente acreditan la realización de los servicios de seguridad y vigilancia, aspecto que no es materia de cuestionamiento.



Tribunal Fiscal

Nº 08807-12-2024

Que como se verifica de autos, si bien la recurrente alegó como razones que justificarían la necesidad de la contratación de servicios de seguridad y vigilancia para los ejecutivos

el ataque criminal sufrido por su difunto padre en el año 2001, el entorno en el que desarrolla sus actividades y el alto índice de inseguridad ciudadana, así como las funciones que ejecutan y la ubicación de las oficinas y plantas a las cuales se desplazan, aspectos que sostiene los expone a riesgos, adjuntando diversos recortes periodísticos y el organigrama de la empresa (fojas 719 a 724 y 755 a 757); no ha expuesto ni acreditado de manera específica de qué manera tales gastos incurridos respecto de sus funcionarios fueron necesarios para el desempeño de las actividades en el ejercicio de sus funciones, siendo que en el caso de autos no se advierte algún documento, como pudiera ser por ejemplo, un reporte policial, correos, chats, entre otros, a partir de los cuales se advierta la existencia de amenazas o de algún riesgo presente y razonable hacia tales ejecutivos por su condición de tales que ameritara que la recurrente asuma dichos gastos, no siendo suficiente señalar la existencia de riesgos generales a los que están expuestos los ciudadanos por el solo hecho del país o entorno en que residen o por el traslado dentro de la ciudad, lo que tampoco es acreditado en el informe denominado "Investigación y análisis de riesgo", el cual no tiene fecha de emisión, y solo hace referencia a riesgos generales del entorno y del país, mas no a riesgos actuales hacia los ejecutivos de la recurrente la misma que, como se ha indicado, se dedica al asesoramiento empresarial y contabilidad.

Que asimismo, no se advierte de autos algún listado de acciones o actividades en las que se apreciara el riesgo al que se expusieron los referidos ejecutivos en el desempeño de sus actividades, como podría ser, por ejemplo, acciones o actividades que inmiscuyan conflictos latentes, problemáticas que generen riesgos, entre otros, limitándose la recurrente a mencionar durante la fiscalización y en sus recursos impugnatorios, de manera general, que la exposición al riesgo de sus funcionarios la habría llevado a contratar tales servicios³⁻⁴.

Que en ese sentido, corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto al criterio contenido en las Resoluciones N° 05154-8-2013, 668-3-99, 644-4-2001, 08754-3-2016 y 612-4-2000, invocado por la recurrente, cabe anotar que en tales casos la Administración no cuestionó el hecho que los funcionarios desarrollen actividades en la empresa que los expongan a riesgos, caso distinto al materia de autos; y, si bien pudiera resultar razonable que la recurrente incurriese en gastos de seguridad para sus funcionarios de alto nivel, ello no implica que aquélla se encuentre eximida de acreditar la necesidad de su realización para el desarrollo de la actividad productora de la renta gravada, así como la causalidad respectiva, lo que en este caso no ha ocurrido, no resultando aplicables las Resoluciones N° 3080-5-2006, 10650-4-2015, 18397-10-2013, 18198-2-2013, 09312-3-2010 y 03760-2-2010, pues conforme a los criterios antes expuestos, la acreditación de la causalidad de un gasto le corresponde a la recurrente.

Reparo al gasto por servicios de outplacement que no cumplen con el principio de causalidad

Que mediante Requerimientos N° (fojas 6747 a 6754 y 6862 a 6874) la Administración, entre otros, solicitó a la recurrente que sustentara, con base legal y documentación probatoria, la causalidad de sus gastos, así como la naturaleza, cuantía, necesidad y razonabilidad, entre otros, de cada operación económica consignada en las cuentas contables y que devengaron durante el periodo 2013; precisando que de sustentarlo se efectuaría reparos al costo y/o gasto según corresponda.

Que en los resultados de los citados requerimientos (fojas 6692 a 6745 y 6817 a 6860) la Administración concluyó que los gastos por servicios de outplacement no tenían relación con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, no correspondiendo su deducción para la determinación del Impuesto a la Renta, pues advirtió que beneficiario de dicho servicio, laboró para la recurrente desde el 1 de marzo de 2012 hasta el 2 de enero de 2013, presentando recibos por honorarios profesionales (Rentas de Cuarta Categoría) por los meses de enero a marzo de 2013, habiendo cesado sus labores antes de

³ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 05849-1-2015, 09258-4-2021 y 08379-9-2022.

⁴ Si bien la recurrente presenta alegatos y observaciones sobre documentos y hechos acaecidos en el año 2012, como son el testimonio de un agente de seguridad que les prestó el servicio en tal año y respecto a boletas de venta también de dicho año, que acreditarían que asumió los gastos de servicio de seguridad de sus familiares; cabe señalar que éstos corresponden en un año distinto al materia de fiscalización, por lo que los aludidos alegatos y observaciones resultan irrelevantes.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

recibir las charlas de por lo que el servicio contratado fue prestado a un ex trabajador de la recurrente; asimismo, en el acuerdo de aceptación de renuncia de 2 de enero de 2013, la recurrente señaló que pagaría a el programa que permita su reincorporación a un puesto de trabajo del nivel que tenía en por lo que unilateralmente ofreció otorgar el servicio de outplacement de manera voluntaria a través de un acuerdo simple, no proviniendo éste de una obligación de carácter contractual dentro del marco de la negociación colectiva o convenio individual, establecida por el Decreto Legislativo N° 728. Asimismo, anotó que las resoluciones invocadas por la recurrente, trataban de un caso distinto, en el que el empleador contaba con una política de incentivos a fin de lograr que los trabajadores optaran en forma voluntaria por la extinción del vínculo laboral, incentivo entre los cuales se encontraba el programa de apoyo para la reinserción o recolocación en el mercado laboral - "outplacement"; no habiéndose presentado mayor documentación que evidencie la negociación para el retiro o cese del trabajador. Asimismo, citó el primer parrado del artículo 37°, su inciso l) y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente tanto en los escritos presentados dentro del procedimiento de fiscalización (fojas 751 a 753 y 695 a 704) y en sus recursos impugnativos alegó que los gastos por los servicios de outplacement cumplían con el principio de causalidad al devenir de una obligación contractual con el trabajador con motivo de su cese en la empresa, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; que el programa de outplacement se diseñó de acuerdo al nivel de cada ejecutivo; que si bien laboró para la compañía por un período menor a un año, con anterioridad a su incorporación a ésta, prestó sus servicios profesionales para otras empresas del grupo empresarial por un período mayor a los 10 años, resultando correcto que emitiera la factura sólo a su nombre, al ser la última empresa del grupo donde venía prestando sus servicios en carácter de dependencia; que en enero de 2013 cesó el vínculo laboral con el gerente corporativo, que en el acuerdo de renuncia de 2 de enero de 2013 se acordó que la recurrente asumiría por cuenta propia un programa brindado por que los recibos por honorarios fueron emitidos en atención al contrato de locación de servicios de 1 de enero de 2013, suscrito entre dicha persona y la recurrente, a fin de que éste desempeñe temporalmente las funciones que ejercía como gerente corporativo, precisando que la contratación de su ex trabajador como un locador de servicios independiente, no desnaturaliza la finalidad del servicio de outplacement, ya que dicho servicio fue contratado a fin de ayudarlo a incorporarse nuevamente al mercado laboral o iniciar un nuevo negocio, situación que no se dio durante los meses de enero a marzo de 2013; y, que para la deducción de costos no se ha regulado normativamente que éstos deban cumplir con el principio de causalidad ni que empresas que presten servicios deban llevar contabilidad de costos. Citó las Resoluciones N° 11284-8-2015, 01090-2-2008, 08049-3-2010 y 17929-3-2013.

Que la recurrente presentó la Factura N° emitida por por los servicios de outplacement, carta de proveedor, orden de servicio, correo electrónico de aceptación del servicio entre la recurrente y el proveedor, constancia de depósito de detracciones, voucher de Telecrédito - BCP, propuesta del proveedor, boleta de pago mensual a acuerdo de renuncia, registro de datos de candidatos - ingreso a acuerdo entre y candidato, código de conducta y compromiso (fojas 731 a 750 y 2323).

Que de acuerdo al criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012, si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio.

Que obra en autos el documento denominado "Acuerdo de Renuncia" de 2 de enero de 2013 (foja 736), suscrito por en su calidad de C.E.O. de la recurrente, y (en su calidad de trabajador), del cual se observa que aquélla, después de haber tomado conocimiento de la decisión de renuncia de la aceptó de mutuo acuerdo, y "en cumplimiento de lo convenido" acordaron que seguiría asistiendo un máximo de tres meses más a la compañía (por horas) a efectos de culminar con los proyectos y operaciones a su cargo o supervisión, y que la recurrente pagaría por su cuenta a Dinámica Profesional Consultores el programa que permitiera en lo posible su reincorporación a un puesto de



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

trabajo del nivel que tenía en
compañía le formulara.

obligándose a cumplir con todos los requisitos que dicha

Que asimismo, de autos sea advierte que ostentó el cargo de Gerente Corporativo de Administración de la recurrente, obrando en autos el registro de datos de como candidato a efectuado el 6 de mayo de 2013 (foja 734), así como la suscripción en dicha fecha por parte del beneficiario del código de conducta de compromiso de respeto a los derechos de autor y el acuerdo entre dicha persona y (fojas 731 a 733), a fin de iniciar el servicio de outplacement.

Que de lo antes expuesto, se aprecia que, en estricto, el documento denominado "Acuerdo de Renuncia" de 2 de enero de 2013 no evidencia solo una decisión de renuncia sino que representa un acuerdo de voluntades en la que existen prestaciones recíprocas, siendo por un lado la obligación de parte de

de seguir asistiendo un máximo de tres meses más a la compañía (por horas) a efectos de culminar con los proyectos y operaciones a su cargo o supervisión, y de la recurrente, de pagar por su cuenta a el programa que permita en lo posible su reincorporación a un puesto de trabajo del nivel que tenía en siendo que el hecho de que por la labor realizada durante los siguientes tres meses se hayan emitido recibos por honorarios, no desvirtúa la necesidad de la recurrente de seguir contando con los servicios de al haber ostentado éste el cargo de Gerente Corporativo de Administración de la recurrente, para lo cual se suscribió el documento antes indicado.

Que en ese sentido, estando a lo expuesto, no se advierte que unilateralmente la recurrente haya ofrecido otorgar el servicio de outplacement de manera voluntaria como sostiene la Administración, que nos encontremos en el supuesto de una retribución a favor de un trabajador con motivo del cese, regulado en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni que ello constituya un acto de liberalidad de acuerdo con el inciso d) del artículo 44° de la misma ley, verificándose, por el contrario, una obligación de carácter contractual, que se sustenta esencialmente en la necesidad de la recurrente de contar con los servicios de

a efectos de que este se obligue a asistir a la empresa para culminar con los proyectos y operaciones a su cargo o supervisión.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración no ha sustentado debidamente los motivos por los cuales considera que dichos gastos por servicio de outplacement no cumplen el criterio de causalidad a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde levantar el reparo formulado y, por tanto, revocar la apelada en este extremo.

Reparo al gasto por la pérdida por la reducción de capital de

no deducible

Que en los Resultados de los Requerimientos N° (fojas 6747 a 6754 y 6817 a 6860), la Administración concluyó que la recurrente no acreditó que el importe de S/ 557 138,00 cargado como gasto por reducción de capital de (foja 3158), se encuentre acorde a ley, pues si bien en el Acta de Junta General de Acciones se acordó reducir el capital social de S/ 706 600 a S/ 23 200, lo que probaba que la cantidad de acciones de de la cual la recurrente era propietaria se redujo, al haberse acordado la reducción de capital mediante amortización de acciones, para restablecer el equilibrio entre capital social y el patrimonio neto disminuido por consecuencia de las pérdidas; la recurrente no se encontraba en una situación en que la pérdida del número de acciones de propiedad de la recurrente sea irre recuperable e irreversible, al ser una empresa en marcha, que podía lograr una recuperación total de la inversión efectuada por la recurrente; resultando irrelevante lo argumentado por la recurrente respecto a que con la fusión de la empresa efectuada el 23 de marzo de 2015, ésta quedaría extinguida y cesarían sus actividades, haciendo imposible que . generara utilidades susceptibles de ser capitalizadas y que la recurrente recuperara la inversión que en su momento efectuó, lo que acreditaría que la amortización de acciones era irre recuperable e irreversible, pues durante el ejercicio fiscalizado, correspondiente al 2013, tal empresa se encontraba en marcha por lo que podía lograr una recuperación total de la inversión de la recurrente, ocurriendo la fusión con dos años después en el año 2015.

Que la recurrente tanto en los escritos presentados dentro del procedimiento de fiscalización (fojas 690 a 695) y en sus recursos impugnativos sostuvo que mediante Junta General de Accionistas se aprobó reducir el capital



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

social en S/ 683 400, para restablecer el equilibrio entre el capital social y el patrimonio disminuido por consecuencia de pérdidas, reducción de capital que se ejecutó de inmediato, en virtud de lo establecido por el artículo 218° de la Ley General de Sociedades, de lo contrario, hubiera incurrido en causal de disolución por pérdidas que superan la tercera parte de su patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el artículo 407° de la Ley General de Sociedades; y, como consecuencia de dicha reducción de capital de contabilizó en la cuenta de gastos la suma de S/ 557 137,68 por concepto de amortización de acciones, encontrándose ante la pérdida de un bien del activo que es computable para determinar los resultados y estando la empresa a realizar un proceso de fusión por absorción mediante el cual sería absorbida por haciendo imposible que la empresa generara utilidades susceptibles de ser capitalizadas y que la recurrente recuperara su inversión, quedando acreditado que la amortización de acciones era irrecuperable e irreversible.

Que de lo antes expuesto, se tiene que la materia de controversia se relaciona con la procedencia de la deducción efectuada por la recurrente por concepto de reducción de capital de

Que del Acta de Junta General Universal de Accionistas de celebrada el 27 de mayo de 2013, (fojas 3154 a 3157), se aprecia que y la recurrente accionistas de entre otros, aprobaron el aumento del capital de la sociedad en la suma de S/ 543 400,00 esto es, del monto de S/ 163 200,00 a S/ 706 600,00 por capitalización de créditos y aporte en efectivo del accionista (la recurrente), y la reducción del capital social en S/ 683 400,00 a fin de amortizar las pérdidas ascendentes a la suma de S/ 693 189,00 detalladas en sus estados financieros al 31 de diciembre de 2012, esto es, reducirlo del monto de S/ 706 600,00 a S/ 23 200,00.

Que en ese sentido, se advierte que, en virtud a la reducción de capital social de materia de análisis, la cantidad de acciones de la que era propietaria la recurrente en dicha empresa se redujo, producto de la amortización de acciones, situación que ha sido reconocida por la Administración a foja 6841, por lo que no se trató de una reducción voluntaria decidida discrecionalmente sino una opción válida para restituir la situación económica de la empresa, absorbiendo los resultados acumulados negativos o pérdidas acumuladas, siendo que la reducción de capital originada por la existencia de pérdida, en cumplimiento de un mandato legal societario, puede constituir la constatación de una pérdida irreparable o irreversible, para lo cual debe verificarse la condición de la empresa emisora de las acciones, es decir, de a fin de determinar si se trata de una empresa en marcha o no.

Que no obstante, la recurrente no presentó documentación en la que se advierta que la empresa dejase de calificar como empresa en marcha, como serían los acuerdos para la liquidación de la empresa o los propios procesos de liquidación, no resultando suficiente la indicación en el Acta de Junta General de dicha empresa de pérdidas previstas en sus estados financieros al 31 de diciembre de 2012, y si bien afirma que en el año 2015 se realizó la fusión por absorción de dicha empresa por

lo que acreditaría que la amortización de acciones era irrecuperable e irreversible, ello habría ocurrido con dos años de posterioridad, encontrándose durante el año 2013 en marcha; por lo que la pérdida del número de acciones de propiedad de la recurrente no puede ser calificada como una pérdida extraordinaria sufrida por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada, como lo exige el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino una pérdida sufrida producto de una decisión empresarial que buscaba cubrir con el capital aportado las pérdidas acumuladas por

Que en tal sentido, el reparo por concepto de deducción indebida por la pérdida generada por la reducción de acciones de la empresa en la cual la recurrente es accionista, se encuentra arreglado a ley, toda vez que a la fecha de tal deducción no existía evidencia que demostrara que no era posible lograr la recuperación de la empresa en donde se tenía la inversión, por lo que corresponde mantener el reparo; y, por tanto, confirmar la resolución apelada en este extremo⁵.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente respecto a que la deducción por la pérdida, generada por la reducción de capital de .., corresponde a una pérdida de acciones irrecuperable e irreversible, ya que por mandato legal estaban obligados a su reducción, de lo contrario, hubiera incurrido en

⁵ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 0239-5-2023 y 01339-9-2019.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

causal de disolución de la Ley General de Sociedades por pérdidas que superan la tercera parte de su patrimonio, no tratándose solo de la reducción de capital sino también de la amortización de las acciones; cabe precisar que de acuerdo a lo establecido en las Resoluciones N° 12596-3-2009 y 01339-9-2019, el hecho que se haya realizado una reducción de capital social, al amparo del inciso 4 del artículo 216° de la Ley General de Sociedades, no implica per se que dicha reducción constituya una pérdida irrecuperable e irreversible para el accionista, sino que debe verificarse que la sociedad respecto de la cual se produce la reducción de capital no califica como una empresa en marcha, siendo que en el presente caso se ha acreditado en autos que

empresa respecto de la cual se produjo la reducción del capital social, constituía una empresa en marcha, no resultando atendible lo alegado en sentido contrario, careciendo, además, de sustento la cita de las Resoluciones N° 727-5-2006, 6051-1-2003 y 4232-5-2005, al tratarse de supuestos diferentes al caso de autos, en el que a la fecha de la referida deducción no existía evidencia que demostrara que no era posible lograr la recuperación de la empresa en donde se tenía la inversión.

Reparos al costo por servicios no fehacientes de y por comisiones por ventas en el exterior cargadas al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 7136 y 7138) se advierte que la Administración, entre otros, reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por servicios no fehacientes de y por comisiones por ventas en el exterior cargadas al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes; consignando en ambos casos como base legal el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta y el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y como sustento los Requerimientos N° y sus resultados.

Que mediante Requerimientos N° (fojas 6916 a 6921, 6801 a 6806, 6747 a 6754 y 6862 a 6874) la Administración solicitó a la recurrente que, entre otros, sustentara el costo de ventas, esto es, que acreditara la efectiva prestación de los servicios antes descritos y que sustentara por escrito, con documentación fehaciente y de fecha cierta, las operaciones realizadas con sus clientes y su detalle, así como demostrara que por el ejercicio 2013 prestó servicios por intermediación en la colocación de diferentes productos a nivel internacional y su descripción general, además de la identificación de los clientes finales del exterior obtenidos, y de los distribuidores y comisionistas del exterior que participaron en la colocación de dichos productos, indicando el criterio de imputación de los costos a la prestación de sus servicios relacionados a asimismo, le solicitó explicar la relación existente entre precisando que de no sustentarlo se efectuarían reparos al costo de ventas declarado.

Que en los resultados de los aludidos requerimientos (fojas 6692 a 6745, 6817 a 6860 y 6888 a 6918) la Administración concluyó, luego del análisis de la documentación presentada, que la recurrente no acreditó fehacientemente la prestación de los servicios sustentados con los Recibos por Honorarios N°

emitidos por considerados como costo del servicio, y que los importes transferidos al costo por comisiones por ventas del exterior de sus clientes

no se encontraban ajustados a ley, ya que la recurrente no reconoció ingresos gravados relacionados a las comisiones cargadas al costo del servicio, señalando que la recurrente informó que se tratan de la misma empresa, siendo la primera su denominación social y la segunda su nombre comercial.

Que la recurrente, tanto en los escritos presentados dentro del procedimiento de fiscalización (fojas 667 a 690, 766, 767, 1891 y 5952 a 5954) como en sus recursos impugnativos, en cuanto al reparo al costo por servicios no fehacientes de alegó que cumplió con presentar documentación que acredita fehacientemente la prestación de dichos servicios durante los meses de enero a marzo de 2013, habiéndose proporcionado correos electrónicos, planilla de asistencia a directorio, informes, registros de ingresos y salidas vehiculares, documentos denominados "Evaluación de Nuevos Proyectos - Grupo - Procedimiento General", "Comité Corporativo Presentación Comercial Revisión del año 2013", "Plan de



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

Disminución de Deuda de Capital de Trabajo en MBS Año 2013" y "Agenda de Comité Corporativo". Asimismo, en lo concerniente al reparo al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes, manifestó que cumplió con demostrar la fehaciencia de los servicios de los comisionistas contratados, así como su necesidad como parte del costo de ventas de los servicios prestados por la recurrente, lo que no ha sido cuestionado por la Administración, sino el hecho de supuestamente no haber facturado por tales comisiones a sus clientes

lo que no resulta correcto, al haber registrado en las cuentas contables como ingresos a los servicios prestados a tales clientes, los cuales incluían los servicios de intermediación de comisionistas para las ventas de sus productos al exterior y las gestiones inherentes a ellos, lo que sostiene puede verificarse de los presupuestos presentados, debiendo la Administración haber realizado una revisión conjunta de la documentación proporcionada, habiéndose además interpretado erróneamente los contratos suscritos con dichos clientes, por lo que sostiene que el citado reparo debe ser dejado sin efecto, al no contar con sustento legal para desconocer el gasto y no haber determinado en función de qué aspectos debería reconocerse dichos ingresos, no constándose con elemento probatorio alguno que le haya permitido conocer en forma directa los supuestos ingresos por comisiones reparados, ni haberse invocado alguna de las causales previstas en el artículo 64° del Código Tributario para determinar sobre base presunta ni aplicar algún método de determinación sobre base presunta previsto legalmente. Citó las Resoluciones N° 04289-8-2015 y 08246-8-2015.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración efectuó los citados reparos debido a que la recurrente no acreditó fehacientemente la prestación de los servicios, por los cuales se emitieron los recibos por honorarios de Gabriel Miró Quesada Bojanovich, que sustentan el costo de los servicios; ni acreditó el reconocimiento de ingresos gravados por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes, relacionados a las comisiones cargadas al costo del servicio; sustentando los reparos en el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta y el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 20° de la mencionada ley dispone que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Añade que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago. No será deducible el costo computable sustentado con comprobantes de pago emitidos por contribuyentes que a la fecha de emisión del comprobante tengan la condición de no habidos, según publicación realizada por la Administración Tributaria, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio en que se emitió el comprobante, el contribuyente haya cumplido con levantar tal condición.

Que según el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y en este reglamento.

Que como se ha indicado, conforme con su CIR la recurrente tiene como actividad económica principal el asesoramiento empresarial.

Que al respecto, en la Resolución N° 04289-8-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Colegiado ha establecido que el costo computable a que se refiere el precitado artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta viene dado por el costo de adquisición, el costo de producción, el valor de ingreso al patrimonio o el valor en el último inventario, conceptos que por sus definiciones legales se entienden referidos a bienes que pueden enajenarse con o sin modificación y no a servicios, los que constituyen productos no físicos o inmateriales, por lo que si bien el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta⁶ hace mención al costo computable de los servicios, dicho concepto no ha sido previsto por el artículo 20° de la

⁶ Según esta norma "Para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento". La norma en cuestión fue introducida en el reglamento por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

ley, debiendo agregarse a ello que, a diferencia del caso de los bienes, los servicios no pueden ser «enajenados» en el sentido de la transferencia de la propiedad y no tienen título alguno.

Que asimismo, en la Resolución N° 08246-8-2015, que constituye precedente de observancia obligatoria, se ha indicado que las empresas prestadoras de servicios solo incurren en costos capitalizables (activos fijos, cargos diferidos y gastos pagados por anticipado) y en "gastos", puesto que la intangibilidad de los servicios conlleva a que no puedan almacenarse. Así, en el caso de este tipo de empresas (servicios), todos los costos incurridos durante un periodo económico para prestar un servicio requieren ser presentados en el estado de resultados, porque generan beneficios (ingresos) inmediatos para la empresa.

Que de acuerdo con los fundamentos expuestos, este Tribunal en las Resoluciones N° 00578-1-2020 y 03807-4-2020, ha precisado que respecto de aquellas empresas prestadoras de servicios, que los desembolsos que fueron contabilizados como costo asociado a la prestación de servicios, no corresponde que sean analizados bajo los alcances del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual *"La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados"*, toda vez que no se está frente al costo computable de bienes que hayan sido enajenados, debiendo analizarse la incidencia de los aludidos desembolsos en la determinación del Impuesto a la Renta según el tratamiento que la ley de dicho tributo dispensa para los gastos.

Que de acuerdo con la jurisprudencia glosada, los desembolsos contabilizados como costo asociado a la prestación de servicios, deben reconocerse según el tratamiento que la Ley del Impuesto a la Renta establece para los gastos, no correspondiendo su análisis conforme con los alcances del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en tal sentido, al ser la recurrente una empresa prestadora de servicios y estando a que la acotación de la Administración se basó en servicios no fehacientes y en la no vinculación entre los ingresos y los costos de venta de los servicios, sustentados en lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta y el inciso j) del artículo 11° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se concluye que los reparos al costo por servicios no fehacientes de y por comisiones por ventas en el exterior cargadas al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes⁷ no se encuentran debidamente fundamentados, por lo que corresponde levantarlos y revocar la apelada en estos extremos⁸.

⁷ Adicionalmente, cabe precisar que la recurrente ha presentado medios probatorios de cuya evaluación y análisis en conjunto se aprecian indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios profesionales por parte de advirtiéndose del contrato de locación de servicios suscrito entre la recurrente y aquél, que este último se comprometió a asesorar y apoyar, tanto a la recurrente como a las empresas a la que ésta presta servicios, en asuntos relacionados con la búsqueda de eficiencias, ahorro en costos, estrategias empresariales ante entidades bancarias, compañías de seguros y proveedores en general nacionales y extranjeras, así como autoridades públicas y privadas, asimismo, ejercerá la representación de estas empresas y tendrá los poderes necesarios que la recurrente estime conveniente para lograr los objetivos deseados; siendo que se presentaron órdenes de servicio, cuyo detalle de servicios y precios coinciden con los consignados en los recibos por honorarios; los correos electrónicos muestran las coordinaciones administrativas, consultas y revisiones efectuadas entre éste y el personal de la recurrente, entre otros, la revisión del Informe 20121227. ANB; del Acta de Comité Corporativo y la "Evaluación de nuevos proyectos Procedimiento General" se aprecia su participación en dichos comités; el "Plan de Disminución de Deuda de Capital de Trabajo en MBS Año 2013" y el Informe N° muestran las estrategias planteadas por aquél a fin de reducir la deuda de corto plazo de capital de trabajo de la empresa, y el informe de las actividades que realizó el primer trimestre (enero a marzo de 2013) tales como revisión crítica y analítica de estados financieros de elaboración y emisión del plan estratégico 2013 -2015, preparación de las políticas y procedimientos para evaluar nuevos proyectos, coordinaciones para el pago del EBITDA, participación en reuniones con el comité administrativo, evaluación de operaciones administrativas, financieras y tributarias y sugerencias de medidas a seguir. Apreciándose además del registro de control de ingreso y salida vehicular corporativo la hora de ingreso y salida del vehículo perteneciente a durante diversos días de los meses de enero a marzo del año 2013, y las constancias de transferencia bancaria de las que se advierten las transferencias los días 11 y 29 de enero y 27 de febrero de 2013 de los importes de US\$ 14 250,00, US\$ 14 250,00 y US\$ 12 410,35, por parte de la recurrente a

⁸ Criterio similar ha establecido este Tribunal en las Resoluciones N° 06151-3-2022 y 10515-1-2021.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

Resoluciones de Determinación N°

Que de los Anexos N° 1 a 3 de las referidas resoluciones de determinación (fojas 7140 y 7141 vuelta) se aprecia que la Administración, entre otro, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, por no acreditar la causalidad del servicio de seguridad integral y vigilancia privada, y del servicio de outplacement.

Que sobre el particular, conforme el análisis realizado precedentemente, al haberse confirmado el reparo realizado al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2013 por no causalidad de los servicios de seguridad integral y vigilancia privada, y levantado el reparo por el servicio de outplacement, y dado que también se estableció su incidencia en el Impuesto General a las Ventas, corresponde emitir pronunciamiento en el mismo sentido, en consecuencia, confirmar y revocar la apelada en estos extremos, según corresponda.

Resoluciones de Determinación N°

Que del anexo de las aludidas resoluciones de determinación (foja 7116 vuelta) se advierte que la Administración aplicó la Tasa Adicional de 4.1% por Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2013, debido a que durante el procedimiento de fiscalización se identificó la existencia de disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en base al reparo a los gastos aplicados contra la renta neta por servicio de seguridad integral y vigilancia privada por no acreditar causalidad; sustentándose, entre otros, en el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

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, para los efectos del Impuesto a la Renta se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados.

Que el artículo 55° de la citada ley, preceptúa que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta; el segundo párrafo, modificado por Decreto Legislativo N° 979, agrega 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.

Que según el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, incorporado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, 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 por la persona jurídica.

Que de acuerdo con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la Tasa Adicional del 4.1% se estableció con la finalidad de evitar que mediante gastos que no corresponden deducirse, indirectamente se efectúe 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 del 4.1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que dado que en la presente instancia se ha dispuesto mantener el reparo a los gastos aplicados contra la renta neta por servicio de seguridad integral y vigilancia privada, formulado por la Administración, y estando a que tales gastos beneficiaron a socios de la recurrente⁹ y toda vez no se ha acreditado que exista una relación entre tales egresos y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que se trate de un gasto vinculado a la actividad que desarrolla la recurrente, se colige que dichas erogaciones califican como disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, por lo que resultaba procedente que la Administración aplique la anotada tasa del 4.1% sobre el importe del citado reparo, siendo que lo indicado no

⁹ Conforme se aprecia del CIR (foja 7332).



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

contraviene lo dispuesto en las Resoluciones N° 11869-1-2008, 02703-7-2009, 05525-4-2008, 16300-1-2010 y 11281-1-2017, careciendo de sustento la supuesta interpretación extensiva y las Casaciones N° 4392-1996 LIMA y 6619-2021 LIMA invocadas por la recurrente al respecto; por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo¹⁰.

Resoluciones de Multa N°

Que las citadas resoluciones de multa, de fojas 7153 a 7165, fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas con la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013 y el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que conforme con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que cabe indicar que las mencionadas resoluciones de multa fueron emitidas en atención al tributo omitido establecido en las Resoluciones de Determinación N° (fojas 7140 a 7153), y como consecuencia de los reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2013 y al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, cuya deuda será reliquidada toda vez que algunos reparos han sido confirmados y otros revocados, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento, conforme a lo dispuesto en esta instancia, reliquidando las multas según corresponda.

Que con relación a que en las resoluciones de multa impuestas no han observado el principio de subjetividad ni han seguido el procedimiento administrativo sancionador; se debe indicar que el artículo 165° del Código Tributario no establece la aplicación de un criterio distinto a la objetividad para la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del referido código, no resultando exigible la existencia del dolo o intención para la configuración de la aludida infracción, debiéndose agregar, en relación con la exigencia de un procedimiento sancionador, que la Norma IX del Título Preliminar del mismo código solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras, no resultando aplicables al presente caso la Resolución N° 2727-4-96 ni las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 003-2005-PI/TC, 2050-2002-AA7TC y 04965-2008-AA/TC.

Que asimismo, respecto a la aplicación del numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, que invoca la recurrente, corresponde anotar que del análisis efectuado por este Tribunal no se advierte la existencia de una duda razonable en relación con las normas aplicables, que pudiera haber conllevado a una interpretación equivocada de ellas, tal y como ocurre cuando la norma es imprecisa, ambigua u oscura, situación que no se presenta en el caso de autos, por lo que no resulta aplicable al caso materia de análisis lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario.

Que en cuanto a que no procede la aplicación de intereses moratorios a las resoluciones de multa impuestas, toda vez que el artículo 181° del Código Tributario, que establece la actualización de las multas impagas aplicando el interés moratorio previsto en el artículo 33° del citado código, resulta inconstitucional por vulnerar lo dispuesto por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú y el principio de proporcionalidad, puesto que las multas tributarias no tienen una finalidad recaudatoria y debido a que los intereses moratorios incrementarían

¹⁰ Criterio similar ha sido recogido por este Tribunal en la Resolución N° 06320-11-2023.



Tribunal Fiscal

N° 08807-12-2024

la sanción impuesta de manera desproporcionada, corresponde indicar que no resulta atendible dicho alegato debido a que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto, ya que mediante el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 34, ha establecido que, en ningún caso, los Tribunales Administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alegase violan la Constitución Política.

Que de otro lado, cabe mencionar que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, de la revisión de la apelada se aprecia que la Administración se pronunció sobre los argumentos alegados y los medios probatorios presentados por aquella, sustentando además su posición en la evaluación conjunta de los hechos y pruebas presentadas.

Que finalmente, el informe oral solicitado se realizó con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se acredita en autos.

Con los vocales Ruíz Abarca y Rivadeneira Barrientos, e interviniendo como ponente el vocal Flores Quispe.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 28 de febrero de 2019, en el extremo referido a los reparos al gasto por servicios de outplacement, al costo por servicios no fehacientes de y por comisiones por ventas en el exterior cargadas al costo por las que no se acreditó el reconocimiento de ingresos por servicios de intermediación en la colocación de productos a nivel internacional de sus clientes, así como las multas vinculadas, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene en el extremo impugnado.

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

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
FQ/QA/CC/apd

NOTA: Documento firmado digitalmente