

Tribunal Fiscal N.º 07509-3-2020

Expediente N.º: 18230-2015

Interesado:

Asunto: Impuesto a la Renta y multa

Procedencia: Lima

Fecha: Lima, 4 de diciembre del 2020

Vista la apelación interpuesta por (...), con Registro Único de Contribuyente (RUC) N.º (...) contra la Resolución de Intendencia N.º (...) emitida el 19 de octubre del 2015 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 la Resolución de Determinación N.º (...), emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y contra la Resolución de Multa N.º (...), emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Considerando:

Que la recurrente indica que el valor de mercado de remuneraciones, para que sea consecuente con la definición de valor de mercado, debe recaer en un trabajador que sea referente dentro de la estructura de la organización de la empresa, sin que necesariamente sea aquel que le sigue, según las funciones administrativas; y que por ello, aceptar la postura que el trabajador referente es aquel que está dentro de las “funciones administrativas”, no solo vulnera el principio de legalidad, sino que es contrario al valor de mercado y no cumple con el criterio de razonabilidad.

Que agrega que en su caso la administración ha excedido sus facultades y creado nuevos supuestos de hecho, contraviniendo del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el principio de legalidad, dado que en ningún supuesto de la norma reglamentaria se ha establecido que para efectos de comparación del sujeto observado y el trabajador referente, este último debe encontrarse dentro de una línea funcional respecto al primero en la estructura de la empresa, esto es, en un nivel vertical. Cita la Resolución N.º 12370-5-2015.

Que menciona que para la determinación del valor de mercado de las remuneraciones de los trabajadores accionistas vinculados, se debe tomar como trabajador referente a (...) (Ejecutivo de Ventas), en aplicación de la regla establecida en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y por tanto, considerar como valor de mercado el doble de la remuneración del mencionado trabajador.

Que indica sobre el reparo a la depreciación de activos fijos debido a que se ha realizado su contabilización en un libro contable diferente al Registro de Activo Fijo, que contrariamente a lo señalado en la resolución apelada, en el Resultado de Requerimiento N.º (...) la administración sustentó el reparo principalmente en que no se había consignado en la contabilidad la depreciación de unos reflectores adquiridos en el ejercicio 2006, ya que no se encontraban contabilizados en el registro “tributario” de Activos Fijos.

Que sostiene que el hecho que la administración cambie a su conveniencia la denominación de la Cuenta (...) “Unidades de reemplazo” a “Trabajos en curso” trae como consecuencia que se entienda que dichos bienes nunca fueron activados, lo que transgrede los principios de verdad material y conducta procedimental. Así también, afirma que no resulta lógico que un activo registrado en la Cuenta Unidades de Reemplazo tenga que ser reclasificado a otra cuenta de activo fijo, Cuenta (...) - Quiosco, más aún cuando ambas pertenecen a la Cuenta (...) - Inmueble, Maquinaria y Equipo.

Que alega que si bien es cierto dichos bienes no se encontraban registrados en el Registro de Activos Fijos, los mismos sí se encontraban contabilizados en la Cuenta (...) "Unidades de Reemplazo", la cual de acuerdo al Plan Contable General Revisado empleado por la empresa, se encuentra conforme a lo dispuesto por la Resolución Conasev N.º 006-84-EFC/94, por lo que sí se cumplió con el requisito de contabilización dispuesto por el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo la deducción del gasto incurrido por depreciación de los bienes observados.

Que refiere, por otro lado, que la administración ha incorporado irregularmente un nuevo sustento para el reparo recién en el Resultado de Requerimiento N.º (...) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, relacionado a la falta de utilización de los bienes debido a una inadecuada contabilización, lo cual no le permitió hacer el descargo correspondiente, sino recién en otra etapa administrativa; y que si el cuestionamiento era ese, debió solicitar que se acreditara dicha circunstancia, lo cual no se realizó.

Que en cuanto al reparo por gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables, indica que si bien es cierto que en el libro mayor exhibido se observan importes mayores a $\frac{1}{4}$ de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT), estos corresponden a un grupo de activos menores como herramientas y otros equipos, como es el caso de la compra de once extintores a S/ 135,00 cada uno. Agrega que se ha efectuado una clasificación que corresponde a herramientas, activos menores y equipos complementarios, los cuales se encuentran debidamente sustentados con los vouchers, comprobantes de pago y libros de contabilidad que muestran el error en el que ha incurrido la administración al mantener el reparo.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente alega respecto del reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones de los accionistas, que la administración con relación a lo que debe considerarse como trabajador referente sigue una "línea en materia administrativa" la de considerar que el doble de la remuneración de aquel trabajador que se encuentra dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, sin tomar en cuenta su estructura organizacional. Precisa que la elección del trabajador referente mejor remunerado puede recaer, bajo el parámetro de las normas tributarias, en un trabajador de otras áreas que se encuentren dentro de su estructura organizacional, que debe realizarse una interpretación correcta de la regla 3 del inciso b) del artículo 19-A de la Ley del Impuesto a la Renta y que el trabajador referente para el Gerente de Producción, el Gerente de Operaciones y el Gerente de administración y Desarrollo de Negocios debe recaer en (...) (ejecutivo de ventas) quien es el trabajador no vinculado mejor remunerado en su estructura organizacional.

Que en cuanto al reparo por exceso de depreciación del ejercicio, en los registros contables anota que el argumento de la administración es inválido debido a que para confirmar el reparo utiliza un argumento que no se sustenta en la realidad, vulnerando los principios de verdad materia y conducta procedimental; y precisa que, si bien es cierto que dichos bienes no se encontraban registrados en el registro tributario de "Activos Fijos", estos sí se encontraban contabilizados en la Cuenta (...) de "Unidades de Reemplazo", cuenta contable del activo fijo, por lo que los bienes reconocidos en dicha cuenta han sido activados conforme a ley, cumpliendo así con el requisito de contabilización dispuesto en el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la administración señala que como consecuencia del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, procedió a reparar el exceso de depreciación del ejercicio en los registros contables, exceso de valor de mercado de remuneraciones de los accionistas y los gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables correspondientes a activos fijos.

Que sobre el reparo por exceso de depreciación del ejercicio, en los Registros Contables se señala que la recurrente no demostró con elementos probatorios la activación de reflectores que permita comprobar el inicio del cómputo de la depreciación, ni sustentó determinados importes por la adquisición de un quiosco y por una diferencia no sustentada. En cuanto al reparo por exceso de valor de mercado de remuneraciones de los accionistas, refiere que en el caso de (...) (Gerente Comercial) se aplica la regla establecida en el numeral 1.5 del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, el trabajador mejor remunerado de la empresa; que en el caso de (...) (Gerente de Producción), el trabajador referente es el jefe de producción que tiene el nivel jerárquico inferior el cual es ocupado por un trabajador no vinculado; que en el caso de (Gerente de Operaciones) el trabajador referente es el jefe de almacén que tiene el nivel jerárquico inferior, el cual es ocupado por un trabajador no vinculado; y que en el caso de (...) (Gerente de Administración y Desarrollo de Negocios) el trabajador referente es el Jefe de Trámites de Convenios Municipales que tiene el nivel jerárquico inferior, el cual también es ocupado por un trabajador no vinculado.

Que en cuanto al reparo por gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables correspondientes a activos fijos, indica que la recurrente no acreditó las operaciones que originaron parte de los gastos registrados en dichas cuentas; y que respecto de las restantes corresponden a componentes principales de los activos de los que forman parte.

Que mediante Carta N.º (...) y Requerimiento N.º (...) (folios 5128, 5129 y 5132), la administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y como resultado del mismo, se emitieron la Resolución de Determinación N.º (...), emitida por el citado tributo y periodo, y contra la Resolución de Multa N.º (...) emitida por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Resolución de Determinación N.º (...)

Que de los Anexos 1.1 y 2 a la citada resolución de determinación (folios 5331 a 5379 y 5381), se aprecia que la administración estableció reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por los siguientes conceptos: (i) Exceso de depreciación del ejercicio en los registros contables; (ii) Exceso de valor de mercado de remuneraciones de los accionistas, y (iii) Gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables correspondientes a activo fijo; entre otros¹.

Exceso de depreciación del ejercicio en los registros contables

Que de acuerdo con el inciso f) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes.

Que el artículo 38 de la referida norma establece que el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, que las depreciaciones antes referidas se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en la norma tributaria.

Que asimismo, el artículo 41 de la citada norma, modificado por Decreto Legislativo N.º 797, prescribía que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales en vigencia, y que a dicho valor se agregaría, en su caso, el de las mejoras incorporadas con carácter permanente.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N.° 194-99-EF, establece que el cálculo de la depreciación de los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría –distintos de edificios y construcciones– se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso y agrega que la depreciación aceptada tributariamente será aquella que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la mencionada tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente, precisando que en ningún caso se admitirá la rectificación de las depreciaciones contabilizadas en un ejercicio gravable, una vez cerrado éste, sin perjuicio de la facultad del contribuyente de modificar el porcentaje de depreciación aplicable a ejercicios gravables futuros.

Que los incisos c) y f) del mencionado artículo disponen que las depreciaciones que resulten por aplicación de lo dispuesto en los incisos anteriores se computarán a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, y que las empresas deberán llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registrará la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.

Que para efectos de la contabilización de la depreciación, el Plan Contable General Revisado aprobado por la Resolución de Conasev N.° 006-84-EFC/94.10, establecía que en la Sub-Cuenta contable Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo se cargarán las sumas de la valuación de los activos y se abonarán en la Cuenta contable (...) - Depreciación y amortización acumulada, esta última es la que muestra la depreciación acumulada y la depreciación del ejercicio por cada activo fijo. Similar tratamiento se estableció en el Plan Contable General Empresarial aprobado por Resolución CNC N.° 043-2010-EF/94 del Consejo Normativo de Contabilidad.

Que en las resoluciones N.° 05038-1-2006, 19714-10-2011 y 09922-10-2014, este tribunal ha establecido que según lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y en su Reglamento, las condiciones a cumplirse para deducir como gasto la depreciación son su contabilización en los Libros y Registros Contables dentro del ejercicio gravable, y no superar el tope al porcentaje de depreciación aplicable.

Que asimismo, en la Resolución N.° 04277-1-2015 se ha precisado que uno de los requisitos que debe cumplirse para aceptar la depreciación como deducible para efectos de la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, es que se encuentre contabilizada en los libros y registros contables, pues dicha exigencia permite el control de la citada depreciación.

Que de lo expuesto en las normas y criterios jurisprudencias citados, se tiene que la depreciación de los bienes del activo fijo, distintos de edificios y construcciones, es deducible a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas, la cual será calculada considerando los porcentajes máximos establecidos, sobre el valor de adquisición o producción de dichos bienes o sobre los valores que resulten del ajuste por inflación del balance efectuado conforme a las disposiciones legales, siempre que se encuentre contabilizada en los libros y registros contables dentro del ejercicio gravable, a fin de permitir el control de la citada depreciación.

Que en el Punto 2.2 del Anexo N.° 01 al Requerimiento N.° (...) (folios 5101 y 5102), la administración señaló que de la revisión al Registro de Activos Fijos se consigna como depreciación del ejercicio el importe de S/ 1 704 835,00, sin embargo, la depreciación enviada a

resultados según las cuentas contables del Balance de Comprobación al 31 de diciembre del 2010, asciende a S/ 1 724 940,00, por lo que solicitó que sustentara la diferencia entre la depreciación del ejercicio del Registro de Activo Fijo y las cuentas contables por S/ 20 105,00.

Que en respuesta al citado punto, la recurrente presentó el escrito de 25 de agosto del 2014 (folio 5040), en el cual indicó que la diferencia de S/ 20 105,00 corresponde principalmente a la depreciación de reflectores por S/ 16 405,95 cuyo costo de S/ 164 059,50 se incluye en la Cuenta (...) - Unidades de reemplazo, y a la depreciación de un quiosco por S/ 1 885,55 cuyo costo se encuentra registrado en la Cuenta (...) - Quiosco. Añadió que dichos importes por S/ 18 291,50 han sido registrados y contabilizados en el Libro Diario con el voucher (...) tal como lo establece el artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y no se encuentra en el Registro de Activo Fijo por una omisión en la impresión de dicho registro.

Que mediante escrito adicional de 17 de diciembre del 2014 (folios 4729 a 4732), la recurrente agregó que la diferencia observada corresponde a la depreciación de reflectores y un elemento de publicidad denominado "quiosco", compuesta de la siguiente manera: (1) S/ 16 405,95 depreciación de reflectores cuyo costo de adquisición asciende a S/ 164 059,50, adquisición que se encuentra contabilizada en la Cuenta (...) - Unidades de reemplazo, (2) S/ 1 885,55 depreciación del elemento de publicidad denominado "Quiosco" cuyo costo de adquisición se encuentra contabilizado en la Cuenta (...) - Quiosco, y (3) S/ 1 813,00 diferencia menor no analizada. Asimismo, añadió que la depreciación de los reflectores y el quiosco, que ascienden a S/ 18 291,50, fue correctamente registrada en los libros de contabilidad con el voucher

Que agregó que si bien la adquisición de los reflectores se contabilizó por error en la Cuenta (...) Compras de suministros, enlazada con la Cuenta (...) - Suministros almacenes, en diciembre del 2006 se regularizó dicho error con el asiento (...) reclasificando dicho registro a la cuenta "Trabajos en curso", y en el año 2007 se transfirió a la Cuenta "Unidades de reemplazo" con el asiento (...), cuenta en la que se mantienen hasta la fecha.

Que a través del Punto 2.2. del Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 5078 a 5084), la administración dio cuenta de los referidos escritos, y señaló que repara la diferencia de S/ 20 105,00 entre la depreciación del ejercicio del Registro de Activo Fijo y las cuentas contables del Libro de Inventarios y Balances, debido a que no se cumplió con las normas que regulan la deducción del gasto por depreciación de activos fijos, esto es, llevar un control permanente de los bienes en el Registro de Activo Fijo. Asimismo, indicó que para sustentar la diferencia observada la recurrente presentó el Voucher diario N.º (...) de 31 de diciembre del 2010, detalle de compras de reflectores, facturas, guías de remisión y notas de ingreso al almacén de insumos. Al respecto, la administración señaló que de las facturas de compra entregadas para sustentar la citada diferencia, se observa que la adquisición de los reflectores en el año 2006 fue contabilizada en la Cuenta (...) "Insumos para letreros" y luego se reclasificó mediante voucher contable N.º (...) a la Cuenta (...) "Trabajos en curso", por un importe de S/ 164 059,00, los cuales se mantienen hasta la fecha, tal como lo menciona la recurrente mediante escrito de 17 de febrero del 2014. En base a ello observó que no se demostró su activación en la Cuenta (...) "Quiosco" ni en el Registro de Activo Fijos, de tal manera que se permita comprobar el cálculo de la depreciación de activo fijo, por lo que no se cuenta con elementos probatorios suficientes que permitan acreditar la deducción del gasto por depreciación.

Que a través del Ítem 3 del Anexo N.º 01 al Requerimiento N.º (...) (folios 4931 a 4933), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración comunicó a la recurrente la citada observación a efecto de que esta presentara sus descargos.

Que con fecha 3 de marzo del 2014 la recurrente presentó un escrito en respuesta al citado requerimiento (folios 4862 a 4867), en el cual indicó que no constituye un requisito para deducir

la depreciación de un activo que este se encuentre registrado en el Registro de Activo Fijos. Asimismo, agregó que de conformidad con el Informe N.º 025-2014/4B0000, en caso de incumplimiento del registro del activo y la depreciación respectiva en el Registro de Activo Fijos, ello solo acarrea un incumplimiento de carácter formal, pero no el desconocimiento del gasto por depreciación, ya que dicho registro no califica como un libro o registro contable para efecto de la aplicación del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sino como un registro de control tributario. Finalmente, refirió que su postura es respaldada por la Resolución N.º 1008-8-2013.

Que al respecto, en el Punto 3 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 4910 a 4918), la administración señaló que la recurrente no demostró la activación de los reflectores en la Cuenta (...) "Quiosco", puesto que mediante voucher contable (...) se observa que aquéllos fueron registrados en la Cuenta (...) "Elementos por instalar".

Que en adición a ello, indicó que tampoco se demostró su activación o anotación en el Registro de Activos Fijos de manera que permita comprobar el inicio del cómputo de la depreciación, de acuerdo con el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme a los Anexos N.º 1.2 y 02 a la Resolución de Determinación N.º (...) (folios 5365 a 5379 y 5381), la administración reparó la diferencia de S/ 20 105,00, la cual, según observó, no ha sido acreditada en el Registro de Activo Fijos, señalando además que la recurrente no demostró la activación de reflectores por S/ 164 059,50 en el Libro Diario ni en el Registro de Activo Fijo, de manera que permita demostrar el inicio del cómputo de la depreciación equivalente a S/ 16 405,95; no presentó documentación sustentatoria por S/ 1 885,55, correspondiente a la depreciación de la adquisición de un "Quiosco"; y por el saldo de S/ 1 813,50, corresponde a una diferencia no sustentada.

Que de lo señalado se tiene que la administración estableció reparó por la diferencia de S/ 20 105,00 entre la depreciación del Registro de Activo Fijo y la depreciación registrada en el Balance de Comprobación al 31 de diciembre del 2010, debido a que: (1) no se sustentó la anotación en el Libro diario ni en el Registro de Activo Fijo de la adquisición reflectores por S/ 164 059,50 correspondiente a la depreciación equivalente a S/ 16 405,95; (2) no se presentó documentación sustentatoria por el importe de depreciación ascendente a S/ 1 885,55, correspondiente a la depreciación de la adquisición de un "Quiosco"; y (iii) el saldo de S/ 1 813,50, corresponde a una diferencia no sustentada. Adicionalmente, indicó que no se había acreditado el inicio del cómputo de la depreciación de acuerdo con el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre esta última observación en particular, relacionada a la falta de utilización de los bienes debido a una inadecuada contabilización, la recurrente alega que la administración la ha incorporado irregularmente recién en el Resultado de Requerimiento N.º (...) emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, lo cual no le permitió hacer el descargo correspondiente, sino recién en otra etapa administrativa.

Que al respecto, el artículo 61 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, según corresponda.

Que el artículo 62 del mencionado código señala que la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido por el último párrafo de la Norma IV de su Título Preliminar; y que el ejercicio de la función fiscalizadora

incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Que el numeral 1 del artículo 62-A del referido código indica que el procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización.

Que el artículo 75 del citado código establece que concluido el procedimiento de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique; para lo cual, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.

Que por otro lado, de conformidad con lo previsto por el inciso e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, aprobado por Decreto Supremo N.° 085-2007-EF, se entiende por procedimiento de fiscalización al procedimiento de fiscalización parcial o definitiva mediante el cual la Sunat comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de esta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la resolución de determinación y, de ser el caso, de las resoluciones de multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Que el artículo 2° del citado reglamento anota que durante el procedimiento de fiscalización la Sunat emitirá, entre otros, cartas, requerimientos, resultados del requerimiento y actas.

Que el artículo 4° del aludido reglamento prescribe que mediante el requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; y también será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o, comunicar, de ser el caso, las conclusiones del procedimiento de fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.

Que según el artículo 6° del anotado reglamento, el resultado del requerimiento es el documento mediante el cual se comunica al sujeto fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el requerimiento. También puede utilizarse para notificarle los resultados de la evaluación efectuada a los descargos que hubiera presentado respecto de las observaciones formuladas e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización.

Que el citado artículo 6° agrega que este documento se utilizará para detallar si, cumplido el plazo otorgado por la Sunat de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, el sujeto fiscalizado presentó o no sus observaciones debidamente sustentadas, así como para consignar la evaluación efectuada por el agente fiscalizador de estas.

Que a su vez, el artículo 9° del mencionado reglamento dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, prevista en el artículo 75 del Código Tributario, se efectuará a través de un requerimiento y que dicho requerimiento será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Que conforme a las normas antes glosadas, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, la administración podrá notificar a los contribuyentes requerimientos mediante los cuales le informará respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante dicho procedimiento, a efecto que éstos formulen sus descargos presentando la sustentación legal y/o documentaría respectiva; asimismo, de considerarlo pertinente, podrá notificar el requerimiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 75 del Código Tributario en el cual comunicará las conclusiones del procedimiento de fiscalización llevado a cabo, indicando de manera expresa las observaciones formuladas y, de corresponder, las infracciones que se le imputa.

Que a partir de lo señalado precedentemente y de acuerdo con el criterio establecido por este tribunal en la Resolución N.° 04916-10-2015, la solicitud de sustentación legal o documentaría respecto de las observaciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización y la comunicación de las conclusiones del mismo de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, constituyen actuaciones procedimentales de naturaleza distinta; y en ese orden de ideas, en la primera de estas se comunica al contribuyente los reparos o cuestionamientos detectados durante el desarrollo de la fiscalización a efecto que presente la sustentación legal y/o documentaría correspondiente, para que ejerza su derecho de defensa; por el contrario, la segunda se circunscribe a poner en conocimiento del contribuyente las conclusiones a las que llega la administración luego de haber analizado la sustentación que se hubiese presentado, a efectos que el contribuyente, dentro del plazo otorgado, presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados.

Que en consecuencia, el requerimiento notificado en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, sólo puede estar referido a comunicar las conclusiones a las que llegue la administración luego de verificar la sustentación legal o documentaría presentada previamente por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización y otorgarle a éste un plazo para que pueda presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, adjuntando la documentación sustentatoria respectiva.

Que de lo actuado, se advierte que recién en el Resultado del Requerimiento N.° (...) dictado al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración observó que la recurrente no había demostrado el inicio del cómputo de la depreciación, de acuerdo con el inciso c) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que dispone que la depreciación se computará a partir del mes en que los bienes sean utilizados en la generación de rentas gravadas; sin embargo, no se aprecia de autos que con anterioridad al citado resultado, la administración hubiese notificado requerimiento alguno a la recurrente para que sustente la citada observación, apreciándose que recién en dicho acto le comunicó el mencionado reparo.

Que en tal sentido, se tiene que respecto del citado extremo del Resultado del Requerimiento N.° (...), no se ha seguido el procedimiento legal establecido, lo que implicó que la recurrente no haya podido ejercer de manera adecuada su derecho de defensa en relación al precitado fundamento del reparo dentro del procedimiento de fiscalización.

Que por lo indicado, conforme al numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, corresponde declarar la nulidad del Resultado del Requerimiento N.° (...) y de la Resolución de Determinación N.° (...), en el extremo referido a la observación adicional efectuada por no haber acreditado la recurrente el inicio del cómputo de la depreciación de los reflectores, deviniendo en nula la resolución apelada en dicho extremo, de conformidad con lo establecido en el numeral 13.1 del

artículo 13 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS².

Que en consecuencia, corresponde pronunciarse sobre los reparos establecidos por la administración según lo indicado en el Resultado del Requerimiento N.º (...)

Que de autos se aprecia que para sustentar la diferencia observada la recurrente presentó el voucher contable (...) de 29 de diciembre del 2006, así como los comprobantes de pago, órdenes de compra y reportes anexos (folios 4685 a 4716, 4718 y 4719) por la adquisición de reflectores y su activación en la Cuenta (...) "Trabajos en curso" por el importe de S/ 164 059,50, y el voucher contable (...) de 31 de diciembre del 2007 (folio 4717), por la reclasificación de los citados reflectores a la Cuenta (...) "Elementos por instalar".

Que así también, presentó el voucher contable (...) de 31 de diciembre del 2010 (folio 4721) por el registro del gasto de depreciación de S/ 18 291,50 con cargo a la Cuenta (...) "Equipos de explotación", y abono a la Cuenta (...) "Dep. y Amort. Acum Quiosco", con la glosa "Depreciación de activos fijos - Quiosco 2010"; siendo que según el cuadro anexo proporcionado, el importe de depreciación contabilizado correspondía a los activos "Quiosco" y "Reflectores" contabilizados en la Cuenta (...)

Que no obstante ello, conforme dejó constancia la administración al cierre del Requerimiento N.º (...) respecto de la evaluación de la documentación presentada por la recurrente, esta no sustentó el registro de los reflectores en la Cuenta (...) "Quiosco", a la que se encontraba relacionada la depreciación contabilizada según voucher contable (...) tal como se señala en el cuadro anexo proporcionado y se desprende de la glosa consignada en el citado voucher; por lo que al no haber presentado la recurrente mayores elementos probatorios a efectos de verificar que la depreciación contabilizada en el citado voucher corresponde a los reflectores contabilizados en la Cuenta (...) "Elementos por instalar", no es posible corroborar que se haya dado cumplimiento del requisito de contabilización de la depreciación a través del aludido voucher de diario.

Que contrario a lo señalado por la recurrente, de los vouchers proporcionados se observa que la adquisición de los reflectores fue registrada en la Cuenta (...) "Elementos por instalar", y no en una cuenta del activo fijo denominada "Unidades de reemplazo", siendo que como se ha indicado, la recurrente no ha proporcionado documentación que pueda vincular la depreciación contabilizada según el voucher contable (...) con la citada Cuenta (...). Por lo tanto, la alegada vulneración de los principios de verdad material y conducta procedimental, carece de fundamento.

Que respecto al argumento que no resulta lógico que una cuenta ya activada como activo fijo en la cuenta (...) "Unidades de Reemplazo" tenga que ser trasladada a otra cuenta de activo fijo (...) "Quiosco", más aún cuando se trata de una subcuenta que se encuentra dentro de la cuenta "Inmueble, Maquinaria y Equipo", cabe indicar que conforme a la documentación presentada por la misma recurrente a efecto de sustentar la diferencia observada por la administración, la citada cuenta (...) corresponde a la glosa "Elementos por instalar" y la depreciación contabilizada en el Libro Diario corresponde a los activos registrados en la cuenta (...) "Quiosco", por lo que debido a la citada inconsistencia, resultaba arreglado a ley que la administración observara que no se acreditó la contabilización de los reflectores en la cuenta (...) a efectos de validar la contabilización de la depreciación de dichos reflectores con el voucher de diario (...), siendo pertinente señalar en respuesta al argumento de la recurrente, que de acuerdo con el plan contable la divisionaria (...) según su naturaleza, corresponde al registro de activos que no están en condición de ser usados³, y por ende, no generan depreciación.

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo por exceso de depreciación por S/ 16 405,95 correspondiente a la adquisición de reflectores, al no haberse acreditado su contabilización en el ejercicio 2010.

Que por otro lado, en lo concerniente al importe de depreciación de S/ 1 885,55, el cual según la recurrente correspondió a la depreciación del activo "Quiosco" y por el cual presentó el voucher contable (...) por el registro de la depreciación con cargo a la Cuenta (...) "Equipos de explotación", y abono a la Cuenta (...) "Dep. y Amort. Acum Quiosco", debe señalarse que, conforme a la revisión de los actuados en fiscalización, no se advierte que la administración hubiere realizado actuación alguna dirigida a cuestionar el citado registro contable o el valor sobre el cual fue calculada. Por ello, habida cuenta que la recurrente presentó el sustento de la contabilización en el Libro Diario de la depreciación por el citado importe, corresponde levantar el reparo en tal extremo por no encontrarse debidamente sustentado; careciendo de objeto pronunciarse sobre los demás argumentos planteados por la recurrente al respecto.

Que finalmente, en cuanto al saldo de S/ 1 813,50, cabe indicar que conforme al examen de autos, aquélla no proporcionó documentación e información, ni esgrimió argumento alguno, a efectos de sustentar su deducción como gasto del ejercicio 2010, por lo que corresponde mantener el reparo respecto del mencionado importe.

Que respecto de la Resolución N.º 1008-8-2013 invocada por la recurrente, cabe señalar en cuanto al extremo del reparo mantenido por la depreciación de los reflectores, que dicha resolución no resulta aplicable al citado punto, toda vez que en el caso materia de evaluación de la precitada resolución, la administración sustentó el reparo únicamente en que la recurrente no cumplió con registrar el costo y el porcentaje de depreciación en el Registro de Activos Fijos, lo que constituye un incumplimiento de carácter formal, siendo que en el presente caso, el reparo se sustenta en que la recurrente no acreditó la contabilización de la depreciación generada por los citados reflectores tanto en el Registro de Activos Fijos como en el Libro Diario según los vouchers contables y demás documentación presentada en respuesta a lo requerido por la administración.

Que finalmente, respecto de las pruebas presentadas en instancia de reclamación a efecto de sustentar la contabilización de la depreciación (folios 5390 a 5433), corresponde indicar que conforme al artículo 141 y 148 del Código Tributario, aquéllas no resultan admisibles, en tanto que la recurrente no cumplió con acreditar el pago o el afianzamiento de la deuda establecida en el valor impugnado, ni tampoco ha acreditado que la omisión a su presentación durante el procedimiento de fiscalización se debió a causa no imputable a aquella.

Exceso de valor de mercado de remuneraciones de accionistas

Que de acuerdo con los Anexos N.º 1.2 y 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (folios 5341 a 5350 y 5381), la administración estableció reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por exceso de valor de mercado de remuneraciones de accionistas, sustentándose en el Requerimiento N.º (...) y citó como base legal los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso n) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N.º 979, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría son deducibles, las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio y que la remuneración no excede el valor de mercado. Este último requisito será de aplicación cuando se trate del titular de

la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada; así como cuando los accionistas, participacionistas y, en general, socios o asociados de personas jurídicas califiquen como parte vinculada con el empleador, en razón a su participación en el control, la administración o el capital de la empresa. El reglamento establecerá los supuestos en los cuales se configura dicha vinculación. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

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

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

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

Que el mismo numeral 3 agrega que, para estos efectos, se procederá a comparar la remuneración anual de aquel por el cual se verifica el límite con la remuneración anual del trabajador elegido como referente o con el valor establecido en el numeral 1.5 del inciso b), y que todo exceso con relación a este último valor será considerado dividendo de las personas a las que aluden los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la ley, con las siguientes consecuencias: a) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no será deducible de la renta bruta de tercera categoría del pagador; b) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones no estará sujeto a las retenciones de quinta categoría; c) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones será considerado dividendo solamente para efectos del Impuesto a la Renta; y d) El exceso sobre el valor de mercado de las remuneraciones deberá mantenerse anotado en los libros contables o registros correspondientes, tal como se consignó inicialmente.

Que de las normas antes glosadas y según se ha señalado en las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 08280-4-2014 y 03684-3-2016, entre otras, se ha previsto un orden de prelación y exclusión en el empleo de las reglas respecto a la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y socio de la misma empresa y que en función a las reglas expuestas se debe contar con lo siguiente: i) Estructura organizacional que permita acreditar fehacientemente la elección de la regla pertinente; ii) Que el trabajador socio no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el trabajador cuya remuneración se utilizará para establecer el valor de mercado; y iii) Que los sujetos a comparar hayan prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período a verificar.

Que mediante el Punto 2 del Requerimiento N.º (...) (folio 5010), la administración solicitó a la recurrente que demuestre de manera escrita y detallada, la determinación del valor de mercado de las remuneraciones de los accionistas y los familiares de éstos, y que estas se sujetan a la regla de valor de mercado, por lo que solicitó proporcionar: a) El organigrama de la empresa por el ejercicio 2010, incluyendo nombres cargos de cada trabajador y vinculación familiar, de corresponder; y b) Remuneración anual de los accionistas y/o socios, y asimismo familiares de estas personas, hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, de corresponder.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 21 de octubre del 2014 (folios 4964 a 4968), en cual indicó que no se debe seleccionar como trabajador referente a los trabajadores inmediatos inferiores de cada unidad o área, sino que la selección debe ser lineal a todas las unidades de la empresa que se incluye en el nivel jerárquico, por lo que en su caso particular, es aplicable la tercera regla establecido en el reglamento.

Que añadió que adjunta el organigrama estructural en el cual se muestra tres niveles: a) Nivel 1 Gerencia Colegiada, que comprende la Gerencia Comercial, Gerencia de Producción, Gerencia de Operaciones y Gerencia de Administración y Desarrollo; b) Nivel 2 Sub Gerencias; y c) Nivel 3 Funcionarios operativos: Abogados, Ejecutivos de Ventas, Jefe de Producción, Logística, Administración de Almacenes, Convenios Municipales, Informática y Contador General.

Que en el Punto 2 del Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 4991 a 5003), la administración dio cuenta del escrito de la recurrente y la documentación presentada por esta consistente en la estructura organizativa jerárquica, acta de decisión universal de directorio de 26 de junio de 2009, certificados de renta y retenciones de quinta categoría, manual de funciones y manual de organización (folios 862 a 939).

Que al respecto, la administración observó que las remuneraciones de (...) (Gerente Comercial), (...) (Gerente de Producción), (...) (Gerente de Operaciones) y (...) (Gerente de Administración y Desarrollo), no se ajustaban al límite establecido en los incisos n) y ñ) del artículo 37 de la Ley

del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19-A del reglamento de la citada ley, de acuerdo con lo siguiente.

Trabajador vinculado			Trabajador referente			Exceso
Cargo	Remuneración anual	Regla Art. 19-A RLIR	Cargo	Remuneración anual	Parámetro*	
Gerente Comercial	372 084,00	Numeral 1.5	Supervisor de Ventas	232163,50	348 245,25	23839,14
Gerente de Producción	411919,20	Numeral 1.3	Jefe de Producción	151 883,99	303 767,98	108151,22
Gerente de Operaciones	182 132,14	Numeral 1.3	Jefe de Almacén	72 225,47	144 450,94	37681,20
Gerente de Administración y Desarrollo	411314,01	Numeral 1.3	Jefe de Trámites de Convenios Municipales	140 685,27	281 390,54	139 923,47
Total Exceso de Remuneración						299 595,00

*Tratándose del numeral 1.5, se aplicó un factor de 1.5, y respecto del numeral 1.3, un factor de 2.

Que asimismo, se aprecia que para la elección del trabajador referente según la regla establecida en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la administración consideró el trabajador que en materia administrativa sea el inmediato inferior dentro de la estructura organizacional, lo que implicó que se escogiera al trabajador inmediato inferior dentro de la misma área y línea vertical jerárquica.

Que a través del ítem 8 del Anexo N.º 01 al Requerimiento N.º (...) (folios 4931 a 4933), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración comunicó a la recurrente la anotada observación a efecto de que esta presentara sus descargos.

Que según el escrito de 3 de marzo del 2015 (folios 4854 a 4862), la recurrente señaló que la administración crea un supuesto no previsto en la norma al aplicar la regla de valor de mercado de remuneraciones, que contraviene la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, al afirmar que según el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el inmediato inferior es el que está dentro de la misma línea dentro de la estructura organizacional de la empresa. Asimismo, señaló que en aplicación de la citada regla, el trabajador referente para la evaluación de la remuneración a valor de mercado es (...) ya que es el trabajador mejor remunerado en la jerarquía inmediata inferior en la estructura organizacional.

Que de acuerdo con el Punto 8 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 4882 a 4896), la administración dio cuenta del citado escrito, no obstante, mantuvo la observación de acuerdo con los fundamentos vertidos en el Resultado del Requerimiento N.º (...)

Que de autos se aprecia el documento denominado "Estructura Organizativa Jerárquica Año 2010" (folio 939), del cual se observa los siguientes niveles jerárquicos:

- Nivel 1 Gerencia Colegiada: Gerencia Comercial, Gerencia de Producción, Gerencia de Operaciones y Gerencia de Administración y Desarrollo.
- Nivel 2 Sub Gerencias Comerciales.
- Nivel 3 Funcionarios operativos: Abogados, Ejecutivos de Ventas, Jefe de Producción, Logística, Administración de Almacenes, Convenios Municipales, Informática y Contador General

Que al respecto, cabe señalar que tanto la administración como la recurrente coinciden en que para la elección del trabajador referente no son aplicables las reglas establecidas en el numerales 1.1 y 1.2 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, se observa de lo actuado que tratándose del Gerente Comercial, la discusión reside en si resulta aplicable la regla del numeral 1.3 o el numeral 1.5 del citado reglamento, mientras que respecto de los demás trabajadores accionistas vinculados, tanto la administración como la recurrente concuerdan en que resulta aplicable la regla establecida en el citado numeral 1.3., no obstante, difieren en la elección del trabajador referente.

Que en tal sentido, corresponde determinar si el procedimiento de determinación del exceso al valor de mercado de las remuneraciones de los trabajadores accionistas vinculados, se encuentra conforme a ley.

Gerente Comercial

Que según lo alegado por la recurrente, tratándose del citado trabajador vinculado, correspondía aplicar la regla establecida en el numeral 1.3, y por tanto, elegirse como trabajador referente al Ejecutivo de Ventas.

Que de acuerdo con la mencionada estructura organizacional, el Gerente Comercial pertenece al nivel jerárquico "Nivel 1", por lo que en aplicación de la citada regla, correspondía elegir como trabajador referente a alguno de los trabajadores no vinculados que se ubicaran en el nivel jerárquico inmediato inferior, es decir, el "Nivel 2".

Que sin embargo, tal como dejó constancia la administración en el Resultado del Requerimiento N.º (...) (folio 4997), la citada regla no resulta aplicable toda vez que los trabajadores ubicados

en el Nivel 2 correspondientes a las Sub-Gerencias Comerciales, guardaban relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad con el Gerente Comercial, aspecto que no ha sido contradicho por la recurrente en autos.

Que asimismo, debe indicarse que de acuerdo con la citada estructura organizacional, el Ejecutivo de Ventas pertenece al grado jerárquico "Nivel 3", de manera que no procedía que fuera considerado para la aplicación de la regla establecida en el numeral 1.3, al no encontrarse en un grado jerárquico inmediato inferior.

Que en cuanto a la aplicación de la regla establecida en el numeral 1.4 se aprecia que tal como señaló la administración, tampoco resultaba aplicable dado que sobre la Gerencia Comercial (Nivel 1), el inmediato superior es el Directorio, el cual se encuentra conformado por personas que guardan relación de parentesco con el trabajador cuya remuneración es analizada, aspecto que tampoco ha sido controvertido por la recurrente.

Que en tal sentido, conforme a lo observado por la administración, resultaba aplicable la regla establecida en el numeral 1.5 del citado reglamento, al no existir ninguno de los referentes señalados en los numerales anteriores, y en consecuencia, considerar como valor de mercado el importe que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de 95 UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor 1.5.

Que así se aprecia que considerando el valor de la UIT (Unidad Impositiva Tributaria) para el ejercicio 2010⁴, resultaba conforme a ley que la administración considerara como valor de mercado la aplicación del factor 1.5 a la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa, el cual asciende a S/ 348 245,25 (1.5 * 232 163,50), al ser este último mayor a la remuneración convenida por las partes, con el límite de S/ 342 000,00 (95 UIT), de manera que el reparo debe mantenerse y confirmarse la apelada en tal extremo.

Que respecto de la Resolución N.º 12370-5-2015 invocada por la recurrente, cabe señalar que el caso resuelto en la citada resolución difiere al de autos, toda vez que el citado caso se verificó la

existencia de un trabajador referente no vinculado en el grado jerárquico inmediato inferior, lo que no ocurre en el presente caso.

Gerencia de Producción, Gerencia de Operaciones v Gerencia de Administración y Desarrollo.

Que como se ha indicado en considerandos anteriores, de acuerdo con el numeral 1.3 del inciso b) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en caso de no existir los referentes establecidos en los numerales 1.1 y 1.2, se considerará valor de mercado de las remuneraciones, el importe equivalente al doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa.

Que sin embargo, de lo actuado por la administración se aprecia que esta seleccionó como trabajadores referentes de las citadas gerencias correspondientes al “Nivel 1”, a aquellos trabajadores no vinculados que se encontraban en el “Nivel 3” de la estructura organizativa jerárquica, cuando lo que correspondía de acuerdo con esta última es que se seleccionara como trabajadores referentes a algún trabajador no vinculado del “Nivel 2” que es el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, y que en caso no existiera, se procediera a la aplicación de la siguiente regla establecida en el numeral 1.4.

Que al respecto, se observa que la administración fundamentó el procedimiento aplicado por ella en que el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que debe elegirse al trabajador que en materia administrativa sea mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior dentro de la estructura organización, lo que implicó que seleccionara al trabajador inmediato inferior dentro de la misma área y línea vertical jerárquica de la Gerencia correspondiente.

Que sin embargo debe señalarse que conforme al citado numeral 1.3, este hace referencia al “grado, categoría o nivel jerárquico, **dentro de la estructura organizacional de la empresa**” (énfasis y subrayado agregado), lo que implica que se refiere a la estructura organizacional de la empresa en su totalidad y no respecto de un área, departamento o sección en específico, al que perteneciera el trabajador vinculado cuya remuneración es sujeta a evaluación del cumplimiento del valor de mercado.

Que es preciso indicar que de la revisión de las normas aplicables para la determinación del valor de mercado de las remuneraciones de trabajadores antes glosadas, incluyendo el numeral 1 del inciso b) del artículo 19-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, no se advierte que se haya establecido que deba tenerse en cuenta un criterio “administrativo” a efectos de determinar el trabajador referente por grado, categoría o nivel jerárquico según la regla establecida en el numeral 1.3., como ha observado la administración. Similar criterio se ha establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 08260-3-2018.

Que en tal sentido, la interpretación sistemática del primer párrafo del numeral 1 y el numeral 1.3 del citado inciso b) que postula la administración a efecto de confirmar el precitado reparo (folio 5565/anverso) no resulta amparable, debiendo señalarse que el mencionado primer párrafo solo hace referencia que para la determinación del valor de mercado del trabajador vinculado, se considerarán los importes a los que se refieren las reglas específicas contenidas en los numerales 1.1 al 1.5, en el orden de prelación establecido, sin agregar alguna consideración o criterio adicional para la evaluación de los referidos numerales.

Que estando al sentido de la conclusión arribada, carece de objeto pronunciarse sobre los demás argumentos de la recurrente.

Que por lo expuesto, habida cuenta que la aplicación de la administración de la regla establecida en el numeral 1.3, a efecto de establecer el importe del valor de mercado aplicable a las remuneraciones de los Gerentes de Producción, Operaciones y de Administración y Desarrollo, así como los reparos por el exceso correspondiente, no han sido determinados conforme a ley, corresponde que dichos reparos sean levantados, y revocar la apelada en tal extremo.

Gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables correspondientes a activo fijo

Que según los Anexos N.º 1.2 y 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (folios 5331 a 5341 y 5381), la administración estableció reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos registrados en la Cuenta (...) - Bienes no activables por S/ 10 632,00, al considerar que los mismos calificaban como activo fijo y no fueron sustentados con documentación fehaciente, sustentándose en el Requerimiento N.º (...) y citó como base legal el inciso j) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que conforme al Punto 3 del Anexo N.º 1 al Requerimiento N.º (...) (folios 5008 a 5010), la administración solicitó a la recurrente sustentar la deducción de los gastos contabilizados en la Cuenta (...) -Bienes no activables, los cuales deberán estar sustentados en documentación e información que acredite su realización y naturaleza, para lo cual se debería presentar, entre otros, comprobantes de pago, guías de remisión, órdenes de compra sistema de control de bienes y servicios.

Que en respuesta, la recurrente presentó los escritos de 21 y 29 de octubre del 2014 (folios 4946 y 4947), en los cuales indicó que en la cuenta requerida se registran activos menores, que si bien en el mayor mostrado se observan importes mayores a ¼ de la UIT, éstos corresponden a herramientas y otros equipos. Asimismo, señaló que del listado de activos menores ha seleccionado tres vouchers, los cuales tiene una glosa general que no detalla o describe el bien adquirido, que sí muestra correctamente el comprobante de pago.

Que al respecto, conforme al inciso a) del Punto 3.4 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 4980 a 4984), la administración observó que de lo registrado en la cuenta

requerida, los siguientes conceptos corresponden a activos fijos, pues forman parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento; asimismo, las instalaciones y mejoras que se realicen en la construcción también forma parte del componente principal, y que de acuerdo con los criterios de la NIC 16, forman parte del componente principal o equipo y se espera usar en más de un periodo, conforme al siguiente cuadro:

Periodo		Descripción	Importe (S/)
03-2010		Switch de mayor velocidad	1 902,13
07-2010		Compra de calibrador, kit, indicador,	1 677,77
02-2010		Tarjeta DISA,	1 445,12
Total			5 025,02

Que asimismo, indicó en el inciso b) al citado punto, que de la documentación presentada se tiene que la recurrente no acreditó las operaciones que originaron gasto registrado en la cuenta requerida, los cuales se detallan en el siguiente cuadro:

Periodo		Descripción	Importe (S/)
09-2010		Compra de engrapador Stanley	885,00
02-2010		Compra de tronzadora dewalt de 14"	716,85
08-2010		Compra de Tronzadora para reemplazo	680,25

		Tronzadora Ma	
12-2010		Reconoc. Gasto	639,60
12-2010		Reconoc. Gasto	593,69
11-2010		Cambio de quipo N.º (...)	587,80
01-2010		Compra de esmeril angulara.	505,16
04-2010		Cámara fotográfica,	335,29
11-2010		Cámara fotográfica Canon A495	335,29
10-2010		Compra de máquina de soldar de punto	328,36
Total			5 607,29

Que por lo expuesto, la administración observó la deducción del gasto registrado en la Cuenta - Bienes no activables por S/ 10 632,00.

Que a través del ítem 11 del Anexo N.º 01 al Requerimiento N.º (...) (folios 4931 a 4933), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración comunicó a la recurrente la referida observación a efecto de que presente sus descargos.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de 28 de agosto del 2014 (folios 4852 y 4853), en el que señaló que explicaba las razones por las cuales contabilizó los bienes adquiridos como no activables. Así, mencionó que respecto de los bienes clasificados como herramientas (equipo básico de soldar, tronzadora, engrampador Stanley, esmeril, cuyos precios unitarios promedios ascienden a S/ 630,00, y el kit de calibración, indicador de temperatura, etc.), que éstos son utilizados por su personal operario tanto en planta de producción como en los trabajos de mantenimiento e instalación de los anuncios en su circuito de elementos de publicidad exterior. Agregó que dichas herramientas son de uso diario, razón por la cual su desgaste es acelerado y tiene una vida útil menor a seis meses; que no se trata de maquinaria que sí califica como activo permanente; y que tienen una vida útil que se asemeja a las tasas de depreciación que permite la ley.

Que refirió respecto de los bienes clasificados como activos menores (cámaras fotográficas y un celular), que estos son usados diariamente por el personal de ventas y producción, y han sido adquiridos para reponer equipos antiguos, por lo que tienen una vida útil menor a un año. En cuanto a los bienes clasificados como equipos complementarios (switch y tarjeta DISA), que dichos componentes son equipos complementarios que tiene como objetivo brindar una mayor funcionalidad a la central telefónica, que por ninguna razón significan una ampliación al tiempo de vida útil de la misma, ya que son funcionalidades tecnológicas que en el corto plazo son superados por nuevas tecnologías y quedan obsoletas, por lo tanto, deben nuevamente ser renovadas para dar paso a nuevas versiones. En consecuencia, estas adquisiciones no implican extender la vida útil de la central telefónica, solo la mantienen vigente.

Que conforme al Punto 11 del Anexo N.º 01 al Resultado del Requerimiento N.º (...) (folios 4869 a 4875), la administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y mantuvo las observaciones establecidas al cierre del Requerimiento N.º (...)

Que en tal sentido, corresponde determinar si los reparos establecidos por la administración se encuentran arreglados a ley.

Que el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente.

Que el artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que la inversión en bienes de uso cuyo costo por unidad no supere el $\frac{1}{4}$ de la Unidad Impositiva Tributaria⁵, a opción del contribuyente, podrá considerarse como gasto del ejercicio en que se efectúe, no siendo aplicable lo señalado cuando los bienes de uso formen parte de un conjunto o equipo necesario para su funcionamiento.

Que de conformidad con los párrafos 6 y 7 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC 16, las propiedades, plantas y equipos⁶, son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos, y que se esperan usar durante más de un período, añadiéndose que un elemento de propiedades, planta y equipos se reconocerá como activo si, y solo si sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos derivados del mismo y el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

Que por otro lado, el párrafo 8 de la referida NIC menciona que las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se deben registrar habitualmente como inventarios y se reconocerán en el resultado del periodo cuando se consumen; sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espere utilizar durante más de un periodo, cumplen normalmente las condiciones para ser calificados como elementos de propiedades, planta y equipo; de forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pudieran ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se contabilizarán como propiedades, planta y equipo.

Que conforme con el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03461-3-2009 se tiene que los bienes del activo fijo son aquellos bienes durables, usados por la empresa en el desarrollo de sus actividades, por lo que para determinar si un bien califica como activo fijo es imprescindible evaluar dos aspectos: i) El uso al que esté destinado el bien, y ii) El tiempo por el que se espera usarlo.

Que de acuerdo con el cuadro contenido en el inciso a) del Punto 3.4 del Anexo N.º 1 al Resultado de Requerimiento N.º (...) antes citado, la administración reparó el gasto correspondiente a la adquisición de los siguientes bienes: (i) Switch, (ii) Calibrador, Kit, indicador de temperatura y (iii) Tarjeta DISA.

Que en cuanto a los bienes "Switch" y "Tarjeta DISA", es preciso señalar que de acuerdo con lo indicado por la recurrente (folio 4852), *"dichos componentes son equipos complementarios que tiene como objetivo brindar una mayor funcionalidad a la central telefónica"*.

Que al respecto, cabe señalar que según lo observado por la administración (folio 4980) y la descripción proporcionada por la recurrente, se aprecia que los citados componentes forman parte de un activo principal (central telefónica), careciendo aisladamente por sí mismos de utilidad para la recurrente, de manera independiente a dicho activo⁷.

Que sobre la adquisición del "calibrador, kit, indicador de temperatura", debe indicarse que conforme a lo señalado por la misma recurrente (folio 4981) el citado bien corresponde a una herramienta utilizada por su personal en el centro de producción y en el mantenimiento e instalación de anuncios.

Que asimismo, debe indicarse que conforme a las propiedades o características de los mismos, el tiempo en que se espera utilizar dichos bienes excede el ejercicio 2010, no habiendo acreditado en autos la recurrente que la vida útil de los mismos hubiera expirado en citado periodo.

Que en consecuencia, considerando que el costo unitario cada uno de los bienes observados en el inciso

a) del Punto 3.4 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento N.º (...) supera el importe de S/ 900,00 correspondiente a ¼ de la UIT, se tiene que la recurrente no se encontraba habilitada a deducir la inversión en la adquisición de los citados bienes como gasto del ejercicio, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que adicionalmente, la administración observó respecto de los bienes consignados en el cuadro insertado en el inciso b) del Punto 3.4 del Anexo N.º 1 al Resultado de Requerimiento N.º (...) que la recurrente no sustentó fehacientemente con la documentación requerida, haber incurrido en dichos gastos.

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

Que al respecto, en las resoluciones N.º 00434-3-2010 y 06011-3-2010, se ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en la Resolución N.º 04831-9-2012 se señaló que la carga de la prueba recae en el contribuyente, por lo que es a éste a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la administración.

Que en tal sentido, toda vez que de la revisión de autos no se advierte que la recurrente hubiere cumplido con presentar la documentación requerida que sustentara de manera fehaciente que hubiera adquirido los bienes cuya deducción registró contablemente, tales como comprobantes de pago, órdenes de compra, guías de remisión o constancia de recepción de los bienes, se tiene que el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que debe confirmarse la apelada en este extremo.

Que de los considerandos antes expuestos, se tiene que en esta instancia se han levantado parcialmente algunos reparos y los demás han sido mantenidos por lo que corresponde que la administración reliquide el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenido en la Resolución de Determinación N.º (...)

Resolución de Multa N.º (...)

Que la referida Resolución de Multa N.º (...) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentra vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (folios 5385 y 5386).

Que el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF, vigente para el presente caso, establece que constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o

pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la resolución de multa en mención tiene sustento en los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 contenidos en la Resolución de Determinación N.º (...) respecto de los cuales en esta instancia se han levantado algunos reparos (parcialmente) y otros se han mantenido, corresponde resolver en igual sentido respecto a la referida multa, por lo que se revoca la resolución apelada en este extremo, a efecto de que la administración proceda a la reliquidación de la multa.

Que el informe oral se llevó a cabo con asistencia de ambas partes, según constancia que obra en autos (folio 5690).

Con los vocales Guarníz Cabell, Toledo Sagástegui y Huerta Llanos, e interviniendo como ponente el vocal Huerta Llanos.

Resuelve:

1. Declarar **nulos** el Resultado de Requerimiento N.º (...) y Resolución de Determinación N.º (...) en el extremo en que se adiciona la observación por no haber acreditado la recurrente el inicio del cómputo de la depreciación de los reflectores y **nula** la Resolución de Intendencia N.º (...) de 19 de octubre del 2015, en este extremo.

2. **Revocar** la Resolución de Intendencia N.º (...) de 19 de octubre del 2015, en el extremo de los reparos por exceso de depreciación y exceso de valor de mercado de remuneraciones (parcialmente), y la multa vinculada; y **confirmarla** en lo demás que contiene, debiendo la administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

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

Guarníz Cabell

Vocal presidente

Toledo Sagástegui

Vocal

Huerta Llanos

Vocal

Farfán Castillo

Secretaria relatora

1 La recurrente presentó reclamación parcial contra la citada resolución de determinación, impugnando los reparos mencionados.

2 En similar forma se ha resuelto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06765-3-2019.

3 Ortega Salavarría, y otros. Dinámica contable. Registros y casos prácticos. Ediciones Caballero Bustamante, 2010, pág. 149.

4 De acuerdo con el Decreto Supremo N.º 252-2010-EF, el valor de la UIT ascendió a S/ 3 600,00 para el ejercicio 2010.

5 Mediante Decreto Supremo N.º 252-2010-EF, se estableció la UIT en S/ 3 600,00, por lo que ¼ de UIT asciende a S/ 900,00.

6 Versión 2003 oficializada mediante la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N.º 034-2000-EF/94 contenida en la versión 2014 oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N.º 055-2014-EF/94.

7 A similar conclusión se arribó en la Resolución N.º 6965-4-2005 respecto de la adquisición de bienes que formaban parte de un equipo de cómputo.

Documento publicado en la página web del Tribunal Fiscal.