

Tribunal Fiscal N.º 09289-1-2019

Expediente N.º: 3053-2015

Interesado:

Asunto: Impuesto a la Renta

Procedencia: Lima

Fecha: Lima, 15 de octubre del 2019

Vista la apelación interpuesta por (...) con RUC (...) contra la Resolución de Intendencia (...) de 31 de diciembre del 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación (...) girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011.

Considerando:

Que la recurrente señala que al no encontrarse de acuerdo con la resolución apelada, interpone recurso de apelación de acuerdo con los argumentos que se reseñan más adelante.

Que la administración señala que declaró infundada la reclamación presentada con base en los argumentos que se detallan más adelante.

Que en el presente caso, mediante la Carta de Presentación (...) -Sunat y Requerimiento (...), notificados el 27 de marzo del 2013 (fojas 2864 a 2867 y 2870), se inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, con la finalidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales.

Que como resultado la administración emitió la Resolución de Determinación (...) (fojas 3107 a 3166), al haber formulado los siguientes reparos a la base imponible de dicho impuesto que no fueron aceptados¹ por la recurrente en la etapa de fiscalización: 1. Bonos por desempeño otorgados al personal no deducibles, 2. Costo de titulización año 2011- Bonos Trujillo, 3. Comisión de estructuración 2011 - Arequipa, y 4. Comisión de estructuración y compromiso de operaciones leasing Santa Anita.

Que la recurrente interpuso recurso de reclamación y ofreció medios probatorios relacionados con el reparo de Costo de titulización 2011 - Bonos Trujillo, impugnación que fue resuelta mediante la resolución apelada (fojas 3235 a 3260), en la que confirmó los reparos impugnados sin admitir los medios de prueba ofrecidos en dicha instancia en aplicación del artículo 141 del Código Tributario y la Resolución N.º 11160-5-2014, por lo que corresponde emitir pronunciamiento sobre la procedencia de los reparos impugnados, para lo cual previamente corresponde analizar las nulidades alegadas por la recurrente.

Nulidad

Que la recurrente invoca la nulidad de la resolución apelada al considerar que la administración no motivó su fallo, y no valoró debidamente la documentación y los argumentos presentados.

Que respecto del reparo por Bonos por desempeño otorgados al personal no deducible alega que cumple los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, las normas laborales y la Ley del Impuesto a la Renta para calificar los bonos por desempeño como conceptos remunerativos, tanto para fines laborales como tributarios, lo que ha sido reconocido por la Política de Remuneraciones, y que ha considerado los montos entregados por los bonos de desempeño como parte de la base de cálculo de los beneficios sociales, de la contribución a ESSALUD y de los aportes previsionales.

Que acerca de los Costos de Titulización año 2011 - Bonos Trujillo afirma que en el ejercicio de la autonomía privada reconocida constitucionalmente, podía pactar libremente las condiciones de sus contratos de la forma que más convenga a sus intereses, sin perjuicio que ello resulte similar a lo pactado en contratos previos, dentro del límite que permite las normas imperativas.

Que con relación a las Comisiones de estructuración y compromiso de operaciones de leasing Santa Anita aduce que las normas de arrendamiento financiero son aplicables a su caso, las que deben ser interpretadas sistemáticamente para efecto de determinar si las comisiones de estructuración deben activarse o no en el contrato de arrendamiento.

Que agrega que la administración no valoró de forma conjunta ni razonada la documentación presentada, sino que efectuó un análisis individual de las pruebas, desvinculándolas y desvirtuándolas porque por sí solas no cumplían o no eran suficientes para desvirtuar los reparos formulados, cuando correspondía hacer un análisis conjunto y razonado, además que la administración estuvo en la capacidad de verificar la procedencia de las observaciones efectuadas, indicando como ejemplo los reparos por bonos por desempeño otorgados al personal no deducible y costos de titulización año 2011 - Bonos Trujillo.

Que el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N.º 1263², establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Que el numeral 2 del artículo 109 del citado código prevé que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 3235 a 3260), se advierte que consigna la base legal pertinente así como los hechos y el análisis de los motivos por los cuales mantiene los reparos por bonos de desempeño otorgados al personal no deducible, Costos de Titulización año 2011 - Bonos Trujillo, Costos de Titulización año 2011 - Bonos Trujillo, y Comisiones de estructuración y compromiso de operaciones de leasing Santa Anita. Asimismo, se verifica que la aludida resolución emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos impugnados, consignando los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo, efectuando la valoración de cada uno de los medios probatorios alegados y presentados por la recurrente en instancia de fiscalización, así como de los no admitidos en instancia de reclamación; debiendo precisarse que cuestión distinta es la discrepancia respecto a los argumentos o fundamentos de la administración para sustentar su fallo, lo cual no es sustento de una nulidad.

Que en tal sentido, carece de sustento la nulidad alegada por el recurrente; sin perjuicio del posterior examen que se realizará sobre ello en la presente resolución.

Resolución de determinación

1. Bonos por desempeño otorgados al personal no deducible

Que la recurrente señala que:

- Las gratificaciones extraordinarias no constituyen o califican para ningún efecto como remuneración, y el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ha establecido dos criterios para deducir los gastos de personal, recogidos en el inciso 1) por el que se deducen todas las gratificaciones extraordinarias, y mediante el inciso v) del mencionado artículo, todos los conceptos que califiquen como renta de quinta categoría, incluyendo aquellos que poseen naturaleza remunerativa para efectos laborales.

- A diferencia de las bonificaciones extraordinarias, reguladas en el inciso 1) del artículo 37 de la referida ley, la deducción de gastos por bonificaciones ordinarias a que se refiere el inciso v) del artículo 37 de la misma ley, no requiere acreditar la generalidad en la entrega de dichos pagos de acuerdo con lo establecido en la Resolución N.º 7840-3-2010.

- Su Política de Remuneraciones estableció expresamente que los bonos por desempeño forman parte de la remuneración de los trabajadores, toda vez que según las normas laborales, se otorgan como contraprestación por el trabajo realizado, son de libre disposición, y constituyen una ventaja patrimonial para el trabajador, y que para fines del Impuesto a la Renta, se encuentran bajo el concepto de renta de quinta categoría, por lo que su deducibilidad está de acuerdo con lo dispuesto en el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por tener naturaleza de remuneración.

- Según la jurisprudencia laboral recaída en el Expediente (...) y la doctrina, la entrega de gratificaciones extraordinarias anuales en forma consecutiva por dos años, desnaturaliza el carácter extraordinario y la convierte en ordinario a partir de la segunda entrega, y 33 de sus trabajadores han percibido la bonificación por desempeño entre 2007 y 2012, pago que formó parte de la base de cálculo de compensación por tiempo de servicios, ESSALUD, ONP y otros aportes a sistemas previsionales.

- La resolución apelada reconoce expresamente que en algunos casos los bonos han sido otorgados por 2 años consecutivos, de conformidad con lo establecido en el derecho laboral, por lo que en el supuesto negado en que se considere que no acreditó la regularidad de los pagos por bonos de desempeño para su calificación como bonificación ordinaria, este tribunal deberá levantar el reparo respecto de los casos en donde se otorgó por 2 años consecutivos.

- Para que un gasto sea deducible según el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, es irrelevante que califique como remuneración para fines laborales, siendo suficiente que constituye renta de quinta categoría para fines del Impuesto a la Renta, lo que se ha reconocido en las resoluciones N.º 1286-1-97 y 17792-8-2012 y por la administración a través del Informe

- No se puede desconocer la condición de remuneración de los bonos por desempeño debido a que no estuvieron comprendidos en los contratos de trabajo al ser válido el contenido y alcances de los acuerdos adoptados, ya sean escritos, verbales o implícitos, ni por el incumplimiento de formalidades que las normas no exigen.

- Carece de fundamento jurídico y de razonabilidad que la administración cuestione el conocimiento o la comunicación a los trabajadores respecto de la política de remuneraciones, exigiendo las constancias de entrega de las evaluaciones individuales, toda vez que la recepción de los bonos de desempeño implica la aceptación y conocimiento de ambas partes.

- La adopción de parámetros de desempeño y cálculo que debían seguir para otorgar los bonos de desempeño así como el método para evaluar a los trabajadores, responde a una decisión empresarial que no puede ser cuestionada por se por la administración y cita las resoluciones N.º 11743-2-2007 y 21908-4-2011.

- Si bien la política de compensación de desempeño de los trabajadores fue iniciada en el 2007, un trabajador podría haber cumplido con los criterios necesarios recién en 2009, 2010 o 2011, lo que determina que únicamente en ese ejercicio se otorgaría, lo que también puede ocurrir en el caso de trabajadores que hubieren sido incorporados en dichos años.

- La resolución apelada es contradictoria pues por una parte alude a la presentación de una lista con las evaluaciones individuales de los trabajadores del 2011 no acredita los criterios de evaluación del desempeño, y por otro lado afirma que el bono otorgado corresponde a uno de desempeño, ambos aspectos en los cuales basa su decisión de confirmar este reparo.

- Los bonos por desempeño son deducibles según el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y cumplen el principio de causalidad y cita las resoluciones N.° 00604-5-2001 y 06072-5-2003.

- La administración incurre en error al desconocer la vinculación con la generación de la renta gravada solo porque en 2011 tuvo como resultado pérdidas, debido a que el ordenamiento jurídico prevé un criterio amplio de causalidad, lo que ha sido plenamente reconocido por este tribunal mediante las resoluciones N.° 10167-2-2007, 4971-1-2006, 02422-5-2005 y 3942-5-2005.

Que por su parte la administración señala lo siguiente:

- Los pagos por bonos por desempeño no son remuneraciones, no responden a una contraprestación por servicios prestados al no haberse establecido como un pago obligatorio que debía otorgar el empleador, sino que está sujeto a la voluntad de la recurrente y al cumplimiento de requisitos o condiciones, por lo que ante su no otorgamiento, el trabajador no podía reclamar ni exigir su pago, por lo que tal concepto está regulado por el inciso 1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y no por el inciso v).

- Según las resoluciones N.° 12215-4-2011, 17792-8-2012 y 469-2-99, el inciso 1) del referido artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que las remuneraciones y gratificaciones extraordinarias otorgadas esporádicamente al personal, constituyen una liberalidad; pero no las ordinarias, las que tienen carácter de obligatorias por haber sido otorgadas por mandato legal o durante dos o más años consecutivos o haber sido pactadas expresamente como vinculantes.

- Todos aquellos conceptos pagados por el empleador, comprendidos en el referido inciso, esto es, aquellos de naturaleza extraordinaria, deberán ser normales para la actividad que genera renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente y generalidad, a fin de ser deducibles para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

- La calificación de ordinario o extraordinario del pago por bono de desempeño estaría determinada por la recurrencia en su otorgamiento, que según la recurrente fue por más de dos años y adjuntó un cuadro con la relación de trabajadores y los años en que habrían recibido el bono por desempeño, y de su revisión se desprende que solo en cuatro casos, algunos gerentes y subgerentes, recibieron el bono desde el 2007 o 2009, mientras que otros gerentes, subgerentes y jefes recibieron el bono a partir del 2010, y en el caso de los demás trabajadores recién percibieron el bono a partir del 2011, no obstante que la recurrente señala que aplicaba la política de remuneraciones desde 2007.

- Si bien la recurrente señaló que entregó el bono por desempeño de manera consecutiva desde 2007, el documento denominado Política de Remuneraciones que regula su otorgamiento, indica como fecha de inicio el 1 de enero del 2010, por lo que no se puede afirmar que los pagos efectuados por bonos por desempeño, materia de acotación, corresponden a los conceptos otorgados en ejercicios anteriores y, en tal sentido, constituyan bonificaciones ordinarias, toda vez que de la documentación presentada por la recurrente no se verifica que fueran otorgados a todos sus trabajadores por más de dos años, por lo que se estaría más bien, ante el pago de una bonificación extraordinaria.

- El cumplimiento del criterio de generalidad no debe entenderse en forma restrictiva en el sentido que necesariamente las bonificaciones tienen que ser entregadas a la totalidad de trabajadores en todos los casos, ya que en ocasiones la asignación de la bonificación a una parte de los trabajadores puede cumplir con el criterio de generalidad, por ejemplo, cuando los mejores resultados de la empresa se deban a la actuación exclusiva de este grupo de trabajadores, que correspondan a un área, zona, división, jerarquía, entre otros, con la que no

cuenten los demás trabajadores, lo cual deberá ser acreditado en forma fehaciente con los medios probatorios correspondientes.

- La documentación presentada por la recurrente, referida a la Política de Remuneraciones, Lista de los Trabajadores de la Empresa con la evaluación obtenida, Boletas de Pago y Reporte de Edición de Planilla de Haberes de la página web del Banco (...) solo demuestran el pago efectuado y abono en las respectivas cuentas bancarias, pero los criterios para evaluar a los trabajadores (no directivos), no se desprenden de la política de remuneraciones y, por ende, el importe que correspondería a cada uno por concepto del bono, limitándose a considerar el tiempo laborado en el período a evaluar.

- Si bien el bono otorgado corresponde a uno por desempeño, tal como indica la recurrente; sin embargo, este no presentó documentación alguna que acredite que los importes pagados a los trabajadores respondan a su desempeño, toda vez que no presentó el resultado individual de las evaluaciones de los trabajadores, ni la constancia de la entrega de estas a cada uno de ellos.

- No existe evidencia de que tales pagos correspondan al otorgamiento de bonos por desempeño, más aun cuando algunas evaluaciones difieren de lo dispuesto en la política de remuneraciones, al otorgar una bonificación mayor a la que corresponde según la calificación impuesta, por lo que los desembolsos efectuados a tales trabajadores no responden a la Política de Remuneraciones y no correspondan al otorgamiento de bonos de desempeño, sino más bien a otro tipo de liberalidad.

- Si los desembolsos efectuados responden a una liberalidad de la recurrente, esta debió acreditar de qué manera se vinculaba a la generación de renta de la empresa que justificara su deducción como gasto, más aun considerando que en el ejercicio 2011 tuvo como resultado pérdidas.

- Los pagos efectuados como bonos de desempeño no constituían un concepto remunerativo a ser regulado por el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino una liberalidad otorgada por la recurrente que debía ser analizada a la luz del inciso 1) del referido artículo y los requisitos exigidos en su último párrafo, los que como se ha indicado, no fueron acreditados por la recurrente.

Que de acuerdo con los Anexos N.º 2 y 5 de la Resolución de Determinación (...) (fojas 3142 a 3158 y 3161), la administración formuló el reparo por bonos por desempeño otorgados al personal no deducible por S/1 405 044,00, debido a que durante el procedimiento de fiscalización no se sustentó con la documentación fehaciente que los bonos por desempeño fueron otorgados como incentivos a sus trabajadores. Señalando como sustento legal lo dispuesto en el inciso 1) del artículo 37, inciso d) del artículo 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, aplicable al caso de autos, a fin de establecerse la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; en consecuencia, según el inciso 1), 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, retribuciones que podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que por su parte, el inciso v) del referido artículo 37 establece que los gastos o costos que constituyan para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría podrán deducirse en

el ejercicio gravable a que corresponda cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

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

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

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

Que el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N.° 001-97-TR, establece que constituye remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento (...) (foja 2859), la administración solicitó a la recurrente explicar la naturaleza de los gastos detallados en el Anexo N.° 2 adjunto a dicho requerimiento (fojas 2853 a 2855), e identificar a qué factura corresponden a fin de acreditar la necesidad, fehaciencia y relación de causalidad de los gastos con la generación de la renta gravada, debiendo adjuntar la documentación correspondiente, tales como los comprobantes de pago, informes remitidos y/o recibidos, voucher, medios de pago, entre otra documentación probatoria que considere pertinente.

Que en el punto 3 del referido requerimiento (foja 2858), solicitó sustentar la determinación, entre otros, de la provisión de bonos por desempeño 2010 pagado en el ejercicio 2011 por S/642 964,00 y de los bonos por desempeño del 2011 por S/235 106,00, a tal efecto debía proporcionar la documentación probatoria suficiente que le permitiera acreditar de manera fehaciente tales deducciones.

Que en respuesta, con escrito de 16 de setiembre del 2013 (fojas 2542 a 2571) la recurrente señala, entre otros, que los gastos cargados a la Cuenta 622001 - Prov. Bonos Desem. 11 corresponden a la provisión de bonos por desempeño de agosto de setiembre del 2011, los cuales fueron necesarios para la continuación de la actividad gravada y adjuntó la documentación correspondiente (fojas 1156 a 1234).

Que en el punto 3 del Anexo N.° 1 del Resultado del Requerimiento (...) (fojas 2760 a 2774), la administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y concluye que no se acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad con respecto a la entrega de bonificaciones a los trabajadores en 2010 y 2011, de acuerdo con los Anexos N.° 2 y 3 adjuntos (fojas 2730 y 2731), asimismo, no explicó la política de bonificación en forma uniforme a todos los trabajadores, ni exhibió documentación que acredite las evaluaciones de desempeño, ni las notas firmadas que

expliquen cuál ha sido el cumplimiento alcanzado por cada uno de los trabajadores de la empresa con la finalidad de sustentar la entrega de las referidas bonificaciones, motivo por el cual reparó los bonos por desempeño por S/2 065 442,00 (conformado por las deducciones por provisiones de bonos por desempeño 2010 pagados durante el ejercicio por S/642 964,00, bonos por desempeño 2011 por S/235 106,00 y los gastos contabilizados en la divisionaria 622001 - Bono corporativo por S/1 187 372,00).

Que a través del punto 1 del Requerimiento (...) (foja 2728), al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración comunicó a la recurrente las observaciones realizadas por bonos por desempeño otorgado al personal no sustentado por S/2 065 442,00, según el ítem 4 del Anexo N.º 1 adjunto (foja 2727), para que presentara por sus descargos y la documentación probatoria en original.

Que mediante el escrito presentado el 24 de abril del 2014 (fojas 2362 y 2376 a 2381), la recurrente señala que:

- Los pagos por gratificaciones extraordinarias son conceptos de naturaleza remunerativa y son otorgados de manera regular a favor de su personal, resultan deducibles en virtud del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y señala que la Resolución N.º 07719-4-2005, ha indicado que si bien para efectos laborales el concepto remunerativo es restrictivo, para efectos fiscales dicho concepto es amplio, en tanto grava la totalidad del ingreso.
- Muestra un cuadro con 33 trabajadores que han recibido de manera consecutiva las bonificaciones por desempeño entre 2007 y 2012, precisa que ha tratado a los bonos por desempeño como concepto de naturaleza remunerativa desde el inicio, lo que se aprecia en el registro de Planilla Electrónica PDT 601 y en las boletas de pago a los trabajadores que los percibieron y cita las resoluciones N.º 17792-8- 2012, 10569-3-2012 y 10925-3-2012 que corresponden a casos similares al de materia de controversia.
- Este tribunal permite la deducción de los importes otorgados a favor del personal, aplicándose el inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siempre que tengan naturaleza remunerativa, se otorguen de manera adicional a la remuneración, compense el buen desempeño y permita que los trabajadores participen de los resultados del empleador, criterio que cumplen los bonos que pagó.
- Acepta el reparo al pago realizado al funcionario Cristian Somarriva, pues no tiene naturaleza de bono de desempeño, sino que fue otorgado como una gratificación extraordinaria otorgado en virtud de su cese, y no tiene naturaleza remunerativa, por lo que rectificó la declaración jurada del ejercicio 2011.

Que en el punto 4 del Anexo N.º 1 del Resultado del Requerimiento (...) (fojas 2700 a 2715), la administración dejó constancia de lo expuesto por la recurrente y concluye que no acreditó que los desembolsos correspondan a bonificaciones por desempeño, tratándose de liberalidades, esto es, bonificaciones extraordinarias a las que resulta aplicable el inciso 1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no acreditándose el cumplimiento de los criterios de generalidad y uniformidad en la entrega.

Que por lo expuesto la controversia consiste en determinar si los pagos por bonos por desempeño en favor de los trabajadores en el ejercicio 2011, tienen la naturaleza de una bonificación extraordinaria o no, para aplicar las reglas de deducción del gasto para la determinación de renta neta imponible en virtud del inciso 1) o v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, conforme con el artículo 6º del Texto Único Ordenado de la Ley de Productividad y Competitividad Laboral, Decreto Legislativo N.º 728, la remuneración es definida

como “el Integro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición”. En ese mismo sentido, el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, prevé que constituye remuneración computable “todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sea de su libre disposición”.

Que de acuerdo con lo señalado por este tribunal en la Resolución N.° 07719-4-2005, entre otras, para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que este tribunal, en las resoluciones N.° 08637-1-2012 y 274-2-2001, entre otras, ha interpretado que el inciso 1) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que en las resoluciones N.° 17792-8-2012 y 10096-5-2011, entre otras, se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias, a diferencia de las gratificaciones ordinarias, dispuestas por imperio de la ley o por convenio entre trabajadores y empleadores, si bien deben corresponder al vínculo laboral existente, responden a un acto de liberalidad del empleador, por lo que es indiferente la intención de la persona que las otorga, no debiendo tener una motivación determinada en la medida que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas.

Que la Resolución N.° 18554-1-2011 señaló que para que un concepto no remunerativo conserve sus elementos de liberalidad y ocasionalidad, no debería estar vinculado a la productividad, por ejemplo, al cumplimiento de metas, pues de ese modo, se aproximaría a la condición contraprestativa que tienen las remuneraciones.

Que en el mismo sentido, en las resoluciones N.° 016591-3-2010 y 02675-5-2007, entre otras, se ha señalado que la liberalidad es definida como “el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa”, y por tanto “son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte del que las recibe”.

Que según el punto 1 del Anexo N.° 5 de la Resolución de Determinación (...) (foja 3142), el reparo a los bonos por desempeño se determinó de la siguiente forma.

Reparo por bono por desempeño 2011		Importe S/
Deducciones Vía DJ	Provisión bono desempeño 2010	642 964,00
Impuesto a la Renta 2011	Bono por desempeño 2011	235 106,00
Cuenta 622001 - Bono Corporativo		1187 372,00
Total antes de la presentación de la DJ Anual rectificatoria 2011		2,065 442,00
Menos: Recurrente acepta observación por el bono otorgado al gerente general Crislian Somarriva		660 398,00
Reparo según resolución de determinación		1 405 044,00

Que para sustentar que los bonos por desempeño a sus trabajadores, son bonificaciones ordinarias, de carácter remunerativo y que contaba con una política para otorgarlos, la recurrente proporcionó:

- Política de Remuneraciones de 1 de enero del 2010 (fojas 1229 a 1234), que establece que su fin es atraer, retener y motivar al personal idóneo; el numeral 2 del ítem 3 del punto 11.3 regula los aspectos vinculados a los Bonos de Gestión otorgados anualmente y establece que los trabajadores de la empresa (no directivos) recibirán un bono anual variable, pagado en marzo, calculado en función a los resultados de su evaluación de desempeño, considerando los resultados financieros de la empresa.

Agrega que para cuantificar el bono, se tomará en cuenta el "Target Bonus", según el cargo o puesto ocupado en la escala de remuneraciones, el que puede ser incrementado o disminuido por el nivel de cumplimiento alcanzado y tiempo de servicios. Si el trabajador venía laborando más de 9 meses en la nueva posición, recibía el Target Bonus de su mejor posición, y si venía laborando menos de 9 meses en la nueva posición, recibía el Target Bonus de su mejor posición sólo por la cantidad de meses que ha trabajado en su posición.

Precisa que dicho beneficio posee naturaleza remunerativa, retribuye el desempeño adecuado del personal, y será considerado base de cálculo para determinar los beneficios sociales correspondientes (compensación por tiempo de servicios y las utilidades legales), las contribuciones a ESSALUD y los aportes al Sistema Privado de Pensiones (SPP) o al Sistema Nacional de Pensiones (SNP).

Además del bono, el numeral 3 del ítem 3 del punto 11.3 de la Política de Remuneraciones regula los aspectos vinculados al Bono de Gestión de Gerentes y Subgerentes otorgado anualmente, cuyo importe se fijaba en función de la evaluación de performance para cada trabajador comprendido dentro de los alcances del bono, cuyos resultados se clasifican en: i) sobresaliente 110%, ii) más de lo requerido, cumplimiento entre el 100% y el 110%, iii) lo requerido, cumplimiento entre el 85% y el 100%, iv) menos de lo requerido, cumplimiento entre el 50% y el 85%, y v) menos de lo requerido con reparos mayores, cumplimiento menor al 50%.

En esa medida, el bono para los directivos podía otorgarse de acuerdo al siguiente detalle: El bono para gerentes será definido entre 2 y 4 remuneraciones mensuales dependiendo de la calificación obtenida, siendo que en el caso de la Gerencia General podía llegar hasta 7 sueldos; el bono para los subgerentes será definido entre 1 y 2 remuneraciones mensuales dependiendo de la calificación obtenida; y para las posiciones menores a subgerencia, el bono será definido entre 0,3 y 1,5 remuneraciones dependiendo de la calificación obtenida.

Que de la revisión de dicho documento se aprecia que la recurrente contaba con una política de otorgamiento de sumas de dinero a sus trabajadores (gerentes, subgerentes, jefes y empleados), asociada al logro de objetivos vinculados al buen desempeño en las labores de sus trabajadores.

Que las bonificaciones extraordinarias del 2010, según el Anexo N.º 2 del Resultado del Requerimiento N.º (...) corresponden a 14 trabajadores y ascienden a S/1 026 854,34 (foja 2731), dentro del cual se encuentra la bonificación del gerente general Cristian Somarriva por S/660,398.00, cuya observación fue aceptada por la recurrente en etapa de fiscalización, por lo que la documentación proporcionada solo podría sustentar la diferencia por S/366 456,34, según se indica a continuación:

- Copia del reporte del Estado de Operaciones de Pagos Masivos obtenido de la página web del Banco de Crédito correspondiente al pago de planillas de marzo del 2011 (fojas 1222 a 1225).

- Documento denominado Bonos Gerenciales 2010 en nuevos soles (foja 1217), de 14 trabajadores³ que consigna Bono Básico por S/1 026 851,62, CTS por S/79 113,42, AFP por

S/121 081,07, 5ta. Cat. por S/300 145,85, Neto por S/684 739,12, ESSALUD 6,75% por S/69 312,48 y EPS 2,25% por S/23104,16.

- Documento "Criterio Bono y Calificación - Periodo Ene-Die 2010" (foja 1218), con la relación de 14 funcionarios indicándose en el rubro Calificación y Comentarios los nombres y apellidos⁴, cargo, calificación de acuerdo con los conceptos establecidos en la política de remuneraciones y comentarios referidos a los alcanzados o el proyecto con el que se relacionó, y en el rubro Definición Bono por dichos empleados además de reiterar dicha información se detalló la fecha de ingreso de cada trabajador, total ingreso por S/447 882,67, Dcto. Varios por S/652,00, Tot. Dstos. Por S/136 282,12, Pago Neto con Dese. por S/213 113,44, Neto S/213 765,00, Bono Propuesto indicando del factor a aplicar, Neto por S/684 741,00 y Bruto por S/1 125 700,00.

- Boletas de Pago de marzo del 2011 (fojas 1202 a 1215), de 14 trabajadores⁵ en cuya columna de Remuneraciones se aprecia, entre otros, el concepto de bono, el cual se toma en cuenta para calcular los descuentos al fondo privado de pensiones y las operaciones del empleador por ESSALUD y EPS, consignándose las firmas del empleador y el trabajador. Cabe indicar que los importes por bono corresponden a los mismos importes que por tal concepto figuran en el documento Bonos Gerenciales 2010 - calculado en nuevos soles, antes descrito.

Que por las bonificaciones extraordinarias del 2011, según el Anexo N.º 2 del Resultado del Requerimiento (...), corresponden a 37 trabajadores y asciende a S/742 107,49 (foja 2730), por los que la recurrente proporcionó la siguiente documentación:

- Documento "Criterio Bono y Calificación - Periodo Ene-Die 2011" (foja 1201), en cuyo rubro Criterios y Escalas se aprecia los criterios de calificación para el gerente general, gerentes, subgerentes, jefes/coordinador, analistas/asistentes y anfitrionas, los tipos de calificación que corresponden a "menos de lo requerido con reparos mayores", "menos de lo requerido pero aceptable", "lo requerido", "más de lo requerido" y "sobresaliente", indicando el factor a aplicar sobre el sueldo (bono en relación al sueldo) que corresponde para cada caso según la categoría del trabajador, una relación de 39 funcionarios con nombres y apellidos, el factor aplicado en relación al sueldo, categoría de cargo, calificación y comentario respecto de Adasame (...) que *"Realizó funciones muy cercanas a una posición de gerencia al no contar con un gerente de prov. y construcción. Se le entregó un 25% adicional"* y respecto de (...) a quien se entregó un 60% adicional.

- Documento de Planilla (foja 1200), donde se aprecian los 39 funcionarios antes indicados con los nombres y apellidos, cargo, fecha de ingreso, sueldo básico, sueldo neto, bono bruto y bono neto.

- Boleta de Pago de marzo de 2012 (fojas 1162 a 1198), de 37 trabajadores en cuya columna de Remuneraciones se aprecia, entre otros, el bono por desempeño por un total de S/742 107,49.

Que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente descrita en los considerando precedentes, queda acreditado que contaba con una política de otorgamiento de sumas de dinero a sus trabajadores (gerente general, gerentes, subgerentes, jefes/coordinador, analistas/asistentes y anfitrionas), asociada al logro de objetivos vinculados al buen desempeño en sus labores en la empresa y que la bonificación entregada a 14 trabajadores por la bonificación del 2010 y 37 trabajadores por el 2011, en los términos a que hace referencia al documento denominado Política de Remuneraciones de 1 de enero del 2010, corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de los objetivos establecidos por la empresa y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados obtenidos por aquella, lo que aleja a las citadas bonificaciones del carácter de liberalidad, toda vez que el

desembolso realizado se da con motivo de una contraprestación de servicios por parte de los trabajadores, lo que le otorga a la naturaleza remunerativa, lo que además es señalado también en su Política de Remuneraciones.

Que por lo expuesto, se concluye que las bonificaciones por desempeño resultan deducibles para el Impuesto a la Renta, al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta⁶ y no se encuentran dentro del alcance del inciso 1) el artículo 37 de la referida norma, como aduce la recurrente.

Que en consecuencia, los gastos efectuados por la recurrente por concepto de bonificaciones por desempeño por el 2010 por S/366 456,34 y del 2011 por S/742 107,49, por un total de S/1 108 563 83, resultan deducibles para efecto del Impuesto a la Renta al amparo del inciso v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en ese extremo, y mantenerlo por la diferencia de S/296 480,17 (S/1 405 044,00 menos S/1 108 563 83), toda vez que la recurrente por esta parte no ha ofrecido medio probatorio alguno que permita conocer la naturaleza del pago realizado, no habiendo acreditado el carácter obligatorio de dicha entrega, ni que se trate de liberalidades por las que se ha cumplido del requisito de generalidad, siendo así, la recurrente no ha cumplido con su obligación de sustentar que el mencionado gasto sea necesario para producir y mantener la fuente, de conformidad con lo dispuesto el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2. Comisiones de estructuración y compromiso de operaciones leasing 2011 - Arequipa (y reconocimiento de depreciación)

Que la recurrente alega que:

- Según el inciso e) del artículo 1° y el artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 915 y el artículo 18 del Decreto Legislativo N.° 299, en los casos de los contratos de arrendamiento financiero, solo corresponde activar el importe equivalente al capital financiado el cual deberá ser considerado para efectos tributarios como costo del bien adquirido a través de la operación de leasing, lo que no ocurre respecto de toda suma adicional al capital financiado como por ejemplo las comisiones, dado que al estar fuera del costo del activo transferido, debía de reconocerse para efectos tributarios como gastos del ejercicio.

- Debe desestimarse lo señalado por la administración, en el sentido que, según la NIC N.° 17, las comisiones reparadas deben formar parte del valor del activo objeto de leasing; pues existe regulación para el tratamiento tributario aplicable a todas las sumas adicionales del capital financiado, lo que no se desvirtúa aun cuando el artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 915, no haya dispuesto que corresponde activar únicamente el monto del capital financiado, toda vez que la interpretación sistemática de las disposiciones en la materia permite concluir que los conceptos excluidos del capital financiado, como las comisiones, deben reconocerse como gasto para efectos tributario.

-No es aplicable el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, que indica los desembolsos que formarían parte del costo de adquisición de activos fijos, pues existe un tratamiento tributario específico, sin perjuicio de ello, dicho artículo dispone que las comisiones no formarían parte de costo de activo fijo.

- En la resolución apelada la administración desconoce la aplicación de los Decretos Legislativos N.° 299 y 915, superpone lo señalado por la NIC N.° 17 - Arrendamientos, otorgándole equivalentemente el tratamiento de norma jurídica, con la única finalidad de considerar a las comisiones de estructuración y compromiso como costos para efectos tributarios.

- Existe un error al considerar que debido a que las comisiones de estructuración y compromiso pagadas en virtud del acuerdo de entendimiento para un futuro arrendamiento financiero, se

encuentran vinculadas con el contrato de arrendamiento financiero celebrado, aquellas debieron recibir el tratamiento de los activos, incluso, en el supuesto que se considerara que existe una relación, directa o no, entre 2 o más contratos o actos jurídicos, ello no implica que sean idénticos ni que deban recibir el mismo tratamiento jurídico - tributario, lo que carece de toda base jurídica y de razonabilidad.

- Carece de sustento lo señalado acerca de que no se ha presentado argumento alguno con relación a la depreciación reconocida por S/14 891,53, pues mediante sus recursos de reclamación y apelación acredita que no correspondía la depreciación de las comisiones de estructuración y compromiso reparados, sino su deducción, al constituir gastos y no costos para efectos del Impuesto a la Renta.

- La Resolución N.º 06230-3-2016 estableció que la comisión por reestructuración es un gasto por servicios deducible como gasto del ejercicio, según el artículo 57 de la Ley .del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la administración señala que:

- Reparó los gastos por pagos por comisiones por compromiso y de estructuración, que constituyen costos financieros vinculados con la operación de arrendamiento financiero del Centro Comercial de Arequipa, por lo que debían formar parte del valor del activo fijo adquirido a través de dicho contrato.

- Según los artículos 1º y 18 del Decreto Legislativo y la NIC 17 todos aquellos desembolsos efectuados por el arrendatario por actos o eventos previos al perfeccionamiento del contrato de arrendamiento, pero vinculados a él o efectuados con el propósito de asegurar su celebración, forman parte de su costo.

- Conforme al Acuerdo de Entendimiento para Futuro Arrendamiento Financiero, suscrito el 1 de junio del 2010 entre la recurrente y el E (...), el primero se obligaba a pagar al banco una comisión de estructuración equivalente al 1%, la que según la Cláusula Primera del Contrato de Arrendamiento Financiero suscrito por la recurrente con el Banco (...) correspondía a la asesoría de estructuración de dicho contrato, cuyo objetivo era tomar en arrendamiento la fábrica o local que sería construida por un contratista y financiada por el arrendador, con la finalidad que la recurrente desarrolle las actividades propias de su actividad comercial.

- El inciso e) del artículo 1º del Decreto Legislativo N.º 915, hace referencia a aquellos conceptos pagados como intereses, comisiones, gastos y cualquier suma adicional al capital financiado que hayan sido incluidos en las cuotas de arrendamiento financiero, sin embargo, en el este caso, las comisiones de estructuración y de compromiso pagadas constituían obligaciones que debían ser pagadas antes de la activación del desembolso, es decir, antes de la entrega del bien y, por ende, del inicio del pago de las cuotas del arrendamiento, por lo que no podían formar parte de las cuotas del arrendamiento financiero.

- Las comisiones de estructuración y de compromiso tenían por objeto, en un caso, realizar las acciones necesarias para la elaboración, estructuración y perfeccionamiento del contrato de arrendamiento financiero (asesoría), y en el otro, asegurar la intención del banco de ejecutar el contrato y mantener la tasa de interés ofrecida.

- Los desembolsos por comisiones de estructuración están directamente vinculados a la obtención del bien objeto de arrendamiento financiero, el que de acuerdo a ley debía formar parte del activo de la recurrente, es decir, se trata de costos que debían ser considerados como parte del valor del activo adquirido, como señala el párrafo 24 de la NIC N.º 17- Arrendamiento y el criterio establecido en la Resolución N.º 07056-8-2012, por lo que no correspondía la deducción como gasto de S/188 952,00.

- Dado que los desembolsos por comisiones de estructuración y de compromiso vinculadas al contrato de arrendamiento financiero celebrado con el Banco (...) constituían activos de la empresa al encontrarse vinculados a dicho contrato, corresponde confirmar el reconocimiento de la deducción como gasto de la depreciación de tales activos por S/14 891,53.

Que de acuerdo con los Anexos N.º 2 y 5 de la Resolución de Determinación (...) (fojas 3116 a 3130 y 3161), la administración reparó el gasto por deducción de las comisiones de estructuración y de compromiso 2011- Arequipa por S/188 951,81 que constituyen costo financiero que debía formar parte del activo fijo adquirido por leasing, reconoció la deducción de la depreciación como consecuencia de la activación de tales comisiones por S/14 892,00, e indica como base legal los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N.º 299 y la Norma Internacional Contabilidad N.º 17 - Arrendamientos.

Que según el artículo 1º de la Ley del Arrendamiento Financiero, aprobada por Decreto Legislativo N.º 299, se considera arrendamiento financiero al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante el pago de cuotas periódicas y con opción a favor de ésta última de comprar tales bienes por un valor pactado.

Que el artículo 18 del citado decreto legislativo, modificado por Ley N.º 27394, establece que, para efectos tributarios, los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideran activo fijo del arrendatario y se registrarán contablemente de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad. La depreciación se efectuará conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta o, excepcionalmente, se podrá aplicar como tasa de depreciación máxima anual aquella que se determine de manera lineal en función a la cantidad de años que comprende el contrato, siempre que este reúna las características previstas en el anotado artículo.

Que de otro lado, el artículo 2º del Decreto Legislativo N.º 915 dispuso que la modificación del mencionado artículo 18 solo resulta de aplicación para efecto del Impuesto a la Renta y las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria.

Que el inciso d) del artículo 1º del referido decreto legislativo define al valor de adquisición como el valor del bien objeto del contrato de arrendamiento financiero adquirido por el arrendador, deducidos los descuentos, bonificaciones y similares otorgados por el proveedor. Dicho valor incluye los gastos incurridos por el arrendador con motivo de la compra, tales como, fletes, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses pagados por el arrendador y el monto del Impuesto General a las Ventas que tenga derecho a utilizar como crédito fiscal.

Que asimismo, el inciso e) del mencionado artículo 1º precisa que se entiende por intereses a los intereses, comisiones, gastos y cualquier suma adicional al capital financiado incluidos en las cuotas de arrendamiento financiero y en la opción de compra.

Que el artículo 5º del citado Decreto Legislativo N.º 915 señala que el contrato de arrendamiento financiero deberá estipular el monto del capital financiado, así como el valor de la opción de compra y de las cuotas pactadas, discriminando capital e intereses. El arrendatario activará el bien objeto del contrato de arrendamiento financiero por el capital financiado a que se refiere el presente artículo.

Que la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N.º 044-2010-EF/94, oficializó la Norma Internacional de Contabilidad - NIC N.º 17 - Arrendamiento, versión 2009, aplicable al caso de autos, que señala en el párrafo 4 que el arrendamiento financiero es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Que el párrafo 20 de dicha norma indica que al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento.

Que asimismo, el párrafo 24 indica que es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero, se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción

Que cabe indicar que en caso similar al de autos, este tribunal mediante la Resolución N.º 07056-8-2012, estableció que el gasto por concepto comisión de activación de leasing, constituye un costo directamente vinculado con la celebración del contrato de arrendamiento financiero, y debe formar parte del valor del activo objeto del contrato, no correspondiendo su deducción como gasto sino su activación.

Que por lo expuesto, cabe concluir que de acuerdo con la normativa tributaria, contable y jurisprudencia antes expuesta, el costo de los activos fijos en un contrato de arrendamiento financiero (obras civiles en este caso), deberá ser activado por el costo del capital financiado, el cual comprende los costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como gastos en comisiones que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes, las que se deben de incluir como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Que mediante el punto 3 del Anexo N.º 1 del Requerimiento (...) (fojas 2857 y 2858), la administración solicitó a la recurrente sustentar detalladamente la determinación de la deducción efectuada, entre otras, de la comisión de estructuración 2011 Arequipa, por S/188 952,00, identificar la cuenta y asiento contable del Libro Diario al que pertenece, el mes de registro de la operación y el comprobante de pago o documento a que corresponde, consignar la base legal utilizada y adjuntar la documentación probatoria suficiente que le permita acreditar fehacientemente dicha deducción.

Que en respuesta, con escritos de 16 de setiembre del 2013 y 20 de febrero del 2014 (foja 2544), la recurrente señaló que dedujo el importe de las comisiones de estructuración facturadas por el Banco de (...), con motivo del contrato de leasing que suscribió y adjuntó la documentación de sustento respectiva (fojas 2469 a 2477 y 2544).

Que en el Anexo N.º 1 al Resultado del citado Requerimiento (fojas 2739 a 2742), la administración dejó constancia que una vez evaluada la documentación presentada y los argumentos expuestos por la recurrente, concluyó que las comisiones por compromiso y de estructuración, contenidos en el contrato de arrendamiento financiero celebrado con el Banco (...) constituían costos financieros plenamente identificables con dicho contrato, el que tenía por finalidad la construcción del Centro Comercial Arequipa, por lo que concluyó que tales comisiones debían formar parte del costo del activo fijo adquirido a través del leasing celebrado, por lo que reparó S/188 952,00.

Que posteriormente, a través del Requerimiento (...) (fojas 2725 a 2728), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración comunicó la observación a la recurrente a fin que presentara la documentación sustentatoria.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 24 de abril del 2014 (fojas 2362 a 2382), en el que señaló, entre otros, que no resultaba de aplicación la NIC 17, toda vez que la administración no tomó en cuenta que las comisiones de estructuración y de compromiso no

deben formar parte del costo computable de activos fijos adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, en tanto existe una norma tributaria expresa que excluye dichos conceptos del costo computable de estos activos, como el artículo 18 del Decreto Legislativo N.° 299 y el artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 915, de los que se desprende que el arrendatario sólo activará el monto del capital financiado.

Que en el Resultado del citado Requerimiento (fojas 2682 a 2699), la administración dejó constancia de los descargos de la recurrente, y determinó que efectuó una interpretación errada del artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 915, el que no establece que sólo se debe activar el monto del capital financiado, pues las comisiones en cuestión se encuentran dentro del alcance del párrafo 16 de la NIC 17, la que considera como activo materia de leasing, los costos directos iniciales correspondientes a las actividades de arrendamiento financiero y los costos vinculados a la negociación y a la conclusión de los acuerdos correspondientes, las cuales son atribuibles a las actividades propias del contrato.

Que por lo expuesto, la controversia consiste en determinar si las comisiones por reestructuración y compromiso debieron formar parte del costo del activo fijo (obras civiles para la construcción del Centro Comercial Arequipa) contenido en el contrato de arrendamiento financiero firmado por la recurrente con el Banco de Crédito del Perú.

Que de la revisión del documento denominado Acuerdo de Entendimiento para Futuro Arrendamiento Financiero de 1 de junio del 2010 celebrado entre el Banco (...) y la recurrente (fojas 919 a 926), se aprecia en la cláusula segunda el interés de la recurrente en celebrar uno o más contratos para la construcción de obras civiles en un terreno de propiedad de la recurrente ubicado en la avenida Porongoche, distrito de Paucarpata en la provincia y departamento de Arequipa, asimismo en la cláusula tercera, se acordó, entre otros, que la recurrente pagaría al banco una comisión de estructuración equivalente al 1,00% del correspondiente monto desembolsado bajo el aludido acuerdo, la que será acreditable en el Contrato de Arrendamiento Financiero cuando este se celebre.

Que el 23 de agosto del 2010 el Banco (...) y la recurrente celebraron un Contrato de Arrendamiento Financiero (fojas 892 a 916), de cuya revisión se aprecia que en la cláusula primera se acordaba el pago de una comisión por compromiso, definida en el referido documento como la comisión por la disponibilidad del compromiso del Banco y mantenimiento de la tasa de interés compensatoria que equivale al 0,5% anual calculada sobre los saldos comprometidos pero no desembolsados del monto del financiamiento que sería pagada mensualmente a favor del banco desde el 12 de mayo del 2010 hasta la fecha de activación o hasta que se haya desembolsado todo el monto del financiamiento, lo que ocurra primero, y por otro lado la comisión de reestructuración definida como la comisión de debía pagar el arrendatario por la asesoría en la reestructuración del arrendamiento financiero de acuerdo con lo pactado por las partes en resumen de términos y condiciones.

Que de la referida documentación se observa que la recurrente pactó las mencionadas comisiones con el Banco (...) para posibilitar el arrendamiento financiero de las obras civiles (Centro Comercial Arequipa) que se desarrollarían en terreno de su propiedad, es decir, que incurrió en unos costos directamente atribuibles a las actividades realizadas a fin de llevar a cabo las aludidas obras a través de la contratación de un arrendamiento financiero, lo que se encuentra dentro de los términos señalados en el párrafo 20 de la antes citada NIC N.° 17 y, por tanto, no debieron ser cargados a resultados, como hizo la recurrente, sino ser considerados como parte del valor de dicha obra civil.

Que en tal sentido, al haberse establecido que el importe pagado por las comisiones de reestructuración y compromiso, al constituir costos directamente vinculados con la celebración del referido contrato de arrendamiento financiero, debieron formar parte del valor del activo

objeto del referido contrato, no correspondía su deducción como gastos sino su activación, de acuerdo con el criterio contenido en las normas y jurisprudencia antes glosada, el reparo efectuado por la administración se encuentra arreglado a ley y, por tanto, procede confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que existe un error al considerar que debido a que las comisiones de estructuración y compromiso pagadas en virtud del acuerdo de entendimiento para un futuro arrendamiento financiero, están vinculadas con el contrato de arrendamiento financiero celebrado, debieron recibir el tratamiento de los activos, y que incluso en el supuesto que se considerara que existe una relación, directa o no, entre dos o más contratos o actos jurídicos, ello no implica que sean idénticos ni que deban recibir el mismo tratamiento jurídico - tributario, cabe indicar que de la evaluación conjunta y razonada de la información contenida en la documentación proporcionada por la recurrente, la administración concluyó que las aludidas comisiones constituyen gastos atribuibles a la operación de arrendamiento financiero para realización de obras civiles en favor de la recurrente, lo que se ha confirmado en la presente instancia, por lo que el hecho que la recurrente no esté de acuerdo con tal conclusión no implica la existencia de error ni supone que no se haya fundamentado debidamente el reparo, por lo que lo señalado en contrario carece de sustento.

Que en relación con la depreciación deducida por la administración como consecuencia de reconocer como costo del activo el gasto por comisión de reestructuración y compromiso, dado que su imputación como parte de costo se ha confirmado en esta instancia, corresponde mantener también dicha deducción.

Que respecto a que en la resolución apelada la administración desconoce la aplicación de lo dispuesto en los Decretos Legislativos N.º 299 y 915, superponiendo lo señalado por la NIC N.º 17 - Arrendamientos, otorgándole equivalentemente el tratamiento de norma jurídica, con la única finalidad de considerar a las comisiones de estructuración y compromiso como costos para efectos tributarios, cabe señalar que el artículo 18 del Decreto Legislativo N.º 299, remite expresamente la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para establecer el tratamiento tributario de los bienes objeto de arrendamiento financiero, por lo que lo sostenido en contrario por la recurrente no resulta amparable.

Que en la Resolución N.º 06230-3-2016, citada por la recurrente, este tribunal se pronunció sobre un reparo a gastos por comisiones u honorarios cobrados por bancos participantes de un préstamo sindicado otorgado a un contribuyente en 1997, centrándose la controversia en determinar el periodo en que se devengaron las comisiones, sobre lo cual se estableció que el contribuyente se había comprometido al pago de las comisiones para obtener el préstamo solicitado, por lo que su naturaleza era la de una contraprestación por la prestación del servicio de gestionar y estructurar el préstamo requerido, por lo que dado que la suma de dinero en préstamo o la línea de crédito solicitada fue puesta a disposición el 1 abril de 1997, el servicio culminó en esa fecha, momento en que el contribuyente tuvo certeza sobre la obligación generada y su importe, de acuerdo con los términos del contrato exhibido; en tal sentido, se concluyó que el gasto se devengó en el ejercicio 1997, por lo que debió ser deducido íntegramente en un solo ejercicio y no amortizarse durante el plazo del financiamiento, como hizo el contribuyente.

Que la citada resolución resolvió una controversia distinta a la que es materia de análisis, ya que en el caso de autos se discute si las comisiones pagadas por la recurrente (independientemente de que se traten de una contraprestación por la prestación de servicios) deben formar parte del valor de los activos fijos objeto de los contratos de arrendamiento financiero suscritos, caso en el cual, como se ha concluido, corresponde su reconocimiento como costo.

3. Costo de titulización Año 2011 - Bonos Trujillo (y reconocimiento de amortización)

Que la recurrente afirma que:

- Los servicios de asesoría legal prestados se sustentan con los medios probatorios presentados en la reclamación que acreditan que los comprobantes observados del (...) están vinculados con el fideicomiso de titulización, y que la fehaciencia de los servicios recibidos queda evidenciada con la celebración de los contratos.

- Según el artículo 1352 del Código Civil los contratos se perfeccionan con el consentimiento de las partes, y en su caso no se ha establecido formalidad alguna expresa para perfeccionar los contratos de asesoría legal, menos aún existiría formalidad a exigir para la ejecución del servicio pactado, no existiendo prueba más fehaciente que la celebración de los contratos de arrendamientos, lo que fue posible únicamente después de haber recibido el asesoramiento legal necesario y que no aceptar este planteamiento, constituye una vulneración del principio de presunción de veracidad, el cual constituye uno de los principios del procedimiento administrativo, conforme el cual la administración se encuentra obligada a aceptar como cierto que los servicios alegados han sido prestados efectivamente, cita las resoluciones N.º 478-3-97 y 933-3-97.

- En cuanto al costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con (...), los pagos por costo de titulización son gastos y no costos para fines del Impuesto a la Renta, toda vez que dichos desembolsos, compuestos por las comisiones de estructuración y otros desembolsos derivados de la titulización, corresponden a gastos en los que tuvo que incurrir para constituir el fideicomiso de titulización, de manera que no están relacionados al contrato de arrendamiento financiero del edificio utilizado para desarrollar el (...)

- No cabe relacionar el fideicomiso de titulización con el contrato de arrendamiento financiero, pues el primero fue celebrado dos años después del segundo y se trata de contratos distintos e independientes, lo cual no se ve enervado al haber modificado el cálculo de las cuotas del arrendamiento financiero en función de la tasa que obtuviera por la colocación de los bonos de titulización.

- Las comisiones de estructuración y los desembolsos derivados de la titulización están relacionados con la generación de renta y/o mantenimiento de la fuente productora y son independientes de los desembolsos incurridos para el desarrollo del (...) por lo que aquéllos no son costos sino gastos que cumplen el principio de causalidad, y fueron reconocidos en la determinación de dicho tributo según el principio del devengado.

- Inclusive si se considerara que el fideicomiso de titulización se encuentra relacionado al contrato de arrendamiento financiero, las comisiones nunca formarían parte del valor activo.

- Carece de sustento lo señalado respecto de que no se ha presentado argumento alguno con relación a la amortización reconocida por S/38 584,81, pues en sus recursos de reclamación y apelación acredita que no correspondía la amortización de los costos de titulización reparados, sino su deducción, toda vez que estos constituyen gastos y no costos para efectos del Impuesto a la Renta.

- En cuanto a la inadmisibilidad de las pruebas ofrecidas (facturas y listados) en instancia de reclamación relacionada con este reparo (fojas 3332 a 3342), en la etapa de fiscalización en el Resultado del Requerimiento (...) recién se le comunicó que existía un costo financiero asociado al costo de titulización respecto del cual no habría presentado documentación por S/340 532,75, sin precisar qué documentación desvirtuaría las observaciones formuladas, y recién en el Requerimiento N.º (...), emitido en virtud de lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario, presentó entre otros, los comprobantes de pago asociados a los costos de titulización, tomando conocimiento recién en el Resultado del Requerimiento (...) y la Resolución de Determinación N.º (...), que a criterio de la administración, existían comprobantes de pago respecto de los

cuales no se habría acreditado la vinculación con los costos titulizados, lo que no le fue requerido, por lo que no incurrió en el supuesto previsto en el artículo 141 del Código Tributario.

- No es aplicable la Resolución N.º 11160-8-2014, según la cual si valor a impugnar no contiene deuda a pagar, solo se debe acreditar que la presentación de los medios probatorios extemporáneos no se originó por su causa, pues es posterior a la fecha de notificación de la resolución de determinación (16 de julio del 2014), la fecha interposición del recurso de reclamación (15 de agosto 2014) y a la presentación de los medios probatorios (25 de setiembre del 2014), posición que se encuentra abalada en el numeral 2 del artículo VI del Título Preliminar de la Ley N.º 27444 y la Sentencia de Casación recaída en el Expediente

- El criterio establecido en la Resolución N.º 11160-8-2014, vulnera el artículo 141 del Código Tributario, al disponer que en los casos donde no se determine importe a pagar solo procede admitir medios probatorios extemporáneos es probar una causa no imputable a este, restringe su derecho de probar, lo que se encuentra prohibido en el artículo 139 y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

- Según la modificación efectuada mediante el Decreto Legislativo N.º 1421 del 13 de setiembre del 2018, a los artículos 141 y 148 del Código Tributario, en caso no se haya determinado un importe a pagar no se exigirá a efectos de presentar medios probatorios en instancia de reclamación o apelación, que se acredite que la omisión no se generó por causa imputable a él.

Que por su parte la administración señala que:

- Reparó los gastos por la prestación de servicios de asesoría legal recibidos por S/309 790,00, cuya fehaciencia no se acreditó y la deducción del total del costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con (...) por S/670 423,25.

- Por los gastos por la prestación de servicios de asesoría legal, la recurrente presentó facturas emitidas por los (...) y vouchers contables por el registro contable de dichas operaciones, que no resultan suficientes para acreditar la realización de los servicios.

- Sobre el costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con (...), la recurrente presentó un contrato de arrendamiento financiero de 30 de julio 2008, que tenía como objeto tomar en arrendamiento la fábrica o local que sería construida por un contratista, asimismo, mediante la primera cláusula de la Segunda Adenda a dicho contrato, se efectuó el acto constitutivo de fideicomiso de titulización del 17 de noviembre del 2010 con (...), con intervención de la recurrente, y dicho banco transfirió en dominio fiduciario a la aludida sociedad titulizadora, entre otros derechos y activos, los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago a cargo de la arrendataria (recurrente) derivadas del mencionado contrato de arrendamiento financiero, con la finalidad de constituir un Patrimonio Fideicometido, y que servirla como respaldo para el pago del principal e intereses de los valores mobiliarios que se emitirían.

- El 17 de noviembre del 2010, Scotiabank y la recurrente, (...), constituyeron un (...) para respaldar las obligaciones garantizadas, definidas en el Fideicomiso de Titulización, y en el Fideicomiso de Garantía, y como consecuencia de la celebración de dichos actos, Scotiabank y la recurrente, acordaron modificar el contrato de arrendamiento financiero para adecuarlo a los términos y condiciones pactados en el Fideicomiso de Titulización y en el Fideicomiso de Garantía.

- Mediante la Tercera Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero, las partes acordaron modificar dicho contrato como consecuencia de la colocación de los bonos denominados "Primer Programa de Emisión de Bonos de Titulización - Centro Comercial Mall Aventura Plaza Trujillo -

Primera Emisión”, en el extremo referido al plazo de vigencia del contrato de arrendamiento financiero, el que sería igual al plazo de los bonos de la Primera Emisión.

- La constitución de los actos antes mencionados requirió que la recurrente efectuara ciertos desembolsos, tales como pagos efectuados por honorarios por servicios, comisiones de estructuración, colocación de bonos titulizados, los mismos que fueron deducidos como gastos en el ejercicio 2011.

- De la documentación presentada en la etapa de fiscalización se desprende que las partes decidieron constituir los fideicomisos de titulización y de garantía únicamente para garantizar el pago de las cuotas del arrendamiento financiero a cargo de la recurrente, y que además el activo del patrimonio fideicometido constituido estaba conformado por las cuotas pendientes de pago de dicho contrato.

- Los desembolsos efectuados por la recurrente estaban directamente vinculados al contrato de arrendamiento financiero, esto es, a la obtención del bien objeto de dicho contrato, el que de acuerdo a ley debía formar parte del activo de la recurrente, es decir, se trató de costos que no podían afectar a resultados sino que debían ser considerados como parte del valor del activo adquirido posteriormente.

- Confirmó la deducción como gastos efectuada por en etapa de fiscalización por concepto de amortización del costo de titulización año 2011 - Bonos Trujillo por S/38 585,00

Que de acuerdo con los Anexos N.º 2 y 5 de la Resolución de Determinación (...) (fojas 3130 a 3141 y 3161), la administración formuló el reparo a la deducción del Costo de titulización Año 2011 - Bonos Trujillo por S/980 213,00, toda vez que no acreditó fehacientemente la realización del gasto por asesoría legal por S/309 790,00 y reparó el costo de titulización por S/670 423,25 vinculado con el contrato de arrendamiento celebrado con (...) asimismo, reconoció una deducción por amortización correspondiente al aludido costo de titulización por S/38 585,00 indicando como sustento legal los artículos 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 39 - Instrumentos Financieros.

Que para determinar la renta neta del Impuesto a la Renta de tercera categoría, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que 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 estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

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

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

Que este tribunal ha señalado en las resoluciones N.º 02607-5-2003 y 08318-3-2004 que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos efectuados y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso; mientras que en la Resolución N.º 06072-5-2003 ha señalado que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que asimismo, ha establecido en las resoluciones N.º 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que según el criterio vertido en las resoluciones N.º 05979-3-2008, 09179-4-2008 y 09593-2-2008, entre otras, la acreditación de comprobantes de pago y su registro contable, sólo acredita la contabilización de la operación reflejada en tales comprobantes mas no así su realización, por cuanto el carácter fehaciente de una operación no sólo debe ser demostrado mediante libros contables, sino también mediante los documentos probatorios que acrediten, de forma indubitable, la realización de la operación.

Que mediante el punto 3 del Anexo N.º 1 al Requerimiento (...) (fojas 2857 y 2858), la administración solicitó a la recurrente que detallara la determinación de la deducción efectuada, entre otras, del Costo de titulización Año 2011 - Bonos Trujillo por S/980 213,00, debiendo identificar la cuenta y asiento contable del Libro Diario al que pertenece, el mes de registro de la operación y el comprobante de pago o documento a que corresponde. Asimismo, se le solicitó consignar la base legal utilizada y adjuntar la documentación probatoria suficiente que le permita acreditar fehacientemente dicha deducción.

Que en respuesta, con escrito de 16 de setiembre del 2013 (fojas 2542 y 2544), la recurrente señala que deduce el importe de las comisiones de estructuración facturadas por Scotiabank, con motivo del contrato de leasing adjuntando la documentación correspondiente,

Que con escrito ampliatorio de 20 de febrero del 2014 (fojas 2469 y 2472 a 2477), la recurrente declara que en aplicación de la NIC 17, reconoció las comisiones y los costos de titulización como relacionados con los contrato de arrendamiento financiero como un activo corriente a ser reconocido en sus resultados como gastos financiero aplicando el método de interés efectivo. Indica que los gastos de comisiones son causales al estar directamente relacionados con la generación de rentas gravadas. Refiere que con el contrato de arrendamiento financiero celebrado con Scotiabank, fue una condición indispensable el pago de los costos legales (titulización) antes de la fecha de entrada en vigencia del contrato, montos que son identificables plenamente pues el servicio de asesoría legal ya se había prestado, naciendo el derecho de cobro de los asesores y devengándose el gasto en el ejercicio 2011.

Que en el Anexo N.º 1 Resultado del Requerimiento (...) (fojas 2742 a 2744), la administración dejó constancia de la evaluación de los argumentos y documentación proporcionada, y determinó que el importe observado comprendía a las comisiones de estructuración y los gastos derivados de la titulización de los derechos de cobro y los flujos de las cuotas futuras del contrato de arrendamiento financiero correspondiente a la adquisición y construcción del Centro Comercial Trujillo de los que (...) era titular, los que habían sido registrados en la Cuenta 181130 - Costos Financieros - Comisión de estructuración leasing, es decir, como activos. Preciso que la totalidad del costo financiero debía formar parte del activo, para efectos financieros y tributarios, y no deducirse de la renta neta imponible, dado que tales comisiones y gastos eran identificables y relacionadas con el leasing del Centro Comercial Trujillo, por lo que reparó S/980 213,00.

Que mediante el Requerimiento (...) (fojas 2725 a 2728), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración notificó a la recurrente a fin que presente la documentación sustentatoria respecto del reparo a la renta neta imponible del ejercicio 2011 correspondiente a la deducción del Costo de titulización año 2011 - Bonos Trujillo por S/980 213,00, incluido en el punto 3 del Anexo N.º 1 al Resultado del Requerimiento (...)

Que en respuesta, con escrito de 24 de abril del 2014 (fojas 2362 y 2365 a 2368), la recurrente señaló que no incurrió en los conceptos observados para acceder a los contratos de arrendamiento financiero, ni para adquirir los centros comerciales sino para estructurar la emisión de bonos de titulización de la empresa, para lo cual se aportaron en dominio fiduciario, los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago del contrato de arrendamiento financiero ya suscrito con (...), por lo que dichos gastos no podían vincularse a la suscripción del referido contrato y a la adquisición de los centros comerciales, ni debieron formar parte del costo computable de dichos activos fijos.

Que en el punto 8 del Anexo N.º 1 del Resultado del Requerimiento (...) (fojas 2669 a 2679), la administración dejó constancia de los descargos efectuados y determinó que respecto de parte de los comprobantes de pago observados, ascendentes a S/309 790,00, la recurrente no acreditó de forma fehaciente la prestación de los servicios que habrían sido recibidos, ni que estuvieran relacionados a los costos de titulización de los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago del contrato de arrendamiento financiero del (...), no demostrando de esta manera su destino ni causalidad. Respecto de los comprobantes de pago observados por S/670 423,25, vinculados a los costos de titulización, concluyó que correspondían a costos financieros que influyeron directamente en el contrato de arrendamiento financiero y en el cronograma de leasing correspondiente al (...), tal como se desprende de la Tercera Adenda al Contrato de arrendamiento financiero de 27 de mayo del 2011, generando de esta forma beneficios económicos en más de un ejercicio, por lo que correspondía ser considerado como activo fijo. Por lo que reparó S/980 213,00, en virtud de los artículos 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta; agregando que la amortización del mencionado activo debía ser considerado como gasto deducible por S/38 585,00.

Que por lo expuesto, la controversia consiste en determinar si la documentación proporcionada por la recurrente sustenta fehacientemente la prestación de los servicios legales por S/309 970,00, y si corresponde aceptar la deducción del costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con el (...) por S/670 423,25, lo que en total asciende a S/980 213,00.

a) Prestación de servicios legales

Que como cuestión previa se debe dilucidar si corresponde admitir los medios probatorios proporcionados en instancia de reclamación mediante escrito de 25 de setiembre del 2014 (fojas 3220 a 3222) correspondiente a facturas por los servicios de asesoría legal y listados con el detalle de los conceptos o servicios incluidos en tales comprobantes de pago vinculados con este reparo (fojas 3177 a 3219), los que fueron desestimados por la administración en virtud del artículo 141 del Código Tributario, tal como se aprecia de la revisión de la resolución apelada (fojas 3251 a 3253).

Que de acuerdo con los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N.º 1421, no se admite como medio probatorio el que habiendo sido requerido en la etapa previa no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario; sin embargo, se debe admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa; asimismo, se deben aceptar cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario; agregando que lo señalado no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas en primera instancia, ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa.

Que dado que la resolución de determinación impugnada no contiene importe a pagar (foja 3164), se verifica el supuesto de excepción referido a la exigencia de la cancelación o afianzamiento del monto impugnado, por lo que procede evaluar los medios probatorios ofrecidos y emitir pronunciamiento al respecto, no resultando relevante emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos proporcionados por la recurrente referidos a la indebida aplicación de la administración de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario en instancia de reclamación.

Que de acuerdo con el cuadro contenido en el Anexo N.º 1 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (foja 2673), se tiene que el extremo del reparo referido a los servicios de asesoría legal vinculado con la operación de titulación del contrato de arrendamiento financiero del (...) está conformado por los comprobantes de pago que se detallan a continuación:

Factura N.º	Fecha	Proveedor	Importe S/
	09/06/2011		27 161,00
	08/06/2010		19 242,50
	26/04/2010		28 219,45
	29/03/2010		18196,38
	25/02/2010		28 351,27
	22/01/2010		14 942,24
	19/07/2010		19 768,00
	25/10/2010		22 596,00
	27/07/2010		19 768,00
	27/07/2010		18 784,26
	31/08/2010		14 599,76
	29/04/2011		15 034,25
	28/03/2011		14 731,75
	25/02/2011		6 594,50
	24/01/2011		6 624,75
	05/01/2011		8167,50
	24/05/2010		27 008,57
Total de comprobantes por servicios no relacionados con el costo de titulación - Trujillo 2011			309 790,18

Que al respecto la recurrente proporcionó copias de las facturas observadas⁷ (fojas 3219, 3216, 3213, 3211, 3209, 3207, 3203, 3200, 3197, 3194, 3191, 3187 y 3184), con la descripción de servicios profesionales, adjuntando por cada factura el documento denominado Facturación de Honorarios (fojas 3181 a 3183, 3185, 3186, 3188, 3189, 3192, 3193, 3195, 3196, 3198, 3199, 3201, 3202, 3205, 3206, 3208, 3210, 3212, 3214, 3215, 3217 y 3218), que señalan como abogado a (...) de siglas (MAP) y como cliente a la recurrente y (...) de Código: 3270, relacionada con diversas órdenes de trabajo vinculadas con el Bono de Titulación Trujillo, indicando el tiempo empleado por cada día y el detalle de la descripción del asunto o gestión que realizó en dicho periodo por cada orden de trabajo como por ejemplo actualización de prospecto, revisión de prospecto, comentarios (...) a Fideicomiso en garantía, conversación con Conasev, entre otros, además de hacer referencia al número de cada factura y consignando los mismos importes.

Que obra la Segunda Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero del 17 de noviembre del 2010 (fojas 1121 a 1126), donde (...) y la recurrente (fideicomitentes), (...) (fideicomisaria) y el (...) (fiduciaria), constituyeron un Fideicomiso en Garantía de Bonos de Titulización con el objeto de respaldar las obligaciones garantizadas, definidas en el Fideicomiso de Titulización, y en el mismo Fideicomiso de Garantía y asimismo mediante la Tercera Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero (fojas 1116 a 1120), se acordó modificar dicho contrato como consecuencia de la colocación de los bonos denominados “Primer Programa de Emisión de Bonos de Titulización (...) - Primera Emisión”.

Que de la evaluación conjunta de las copias de las facturas emitidas por los aludidos estudios y sus respectivos documentos de detalle de las labores realizadas, se encuentra acreditada la prestación de los servicios de asesoría legal de la constitución del fideicomiso de titulización, lo que finalmente se concretó con la suscripción de las Segunda y Tercera Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero, quedando acreditada su vinculación con la generación de renta gravada y el mantenimiento de la fuente, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta y la jurisprudencia antes glosada, por lo que corresponde levantar el reparo por dichas facturas y revocar la apelada en este extremo.

Que por otro lado, obra copia de la Factura (...) (foja 3180) emitida por el Estudio (...), con la descripción de asesoría legal prestada - proyecto Arequipa, adjuntando el documento denominado Cliente: (...) Lista de Abogados Involucrados en el tema (fojas 3177 a 3179), que indica los días trabajados respecto de los abogados (...), refiriendo al trabajo Arequipa, y la descripción de la labor realizada por cada día y por cada abogado referida al tema de financiamiento con el (...) las horas empleadas, costo por horas en S/, y el valor total asciende a S/19 242,50, sin embargo, la descripción de este servicio no tiene relación con el proyecto de titulización del proyecto de Trujillo, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto de las Facturas (...), al no haber proporcionado la recurrente la documentación adicional que sustente la prestación efectiva de los servicios de asesoría legal que refiere, no se puede acreditar su relación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de su fuente, por lo que se mantiene el reparo al gasto por dichas operaciones y se confirma la apelada en este extremo.

b) Costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con el Banco

Que según el cuadro contenido en el Anexo N.º 1 del Resultado del Requerimiento (...) (foja 2673), el extremo del reparo referido a los servicios de asesoría legal vinculado al costo de titulización por contrato de arrendamiento celebrado con el (...), está conformado por:

Factura N.º	Fecha	Proveedor	Glosa	Importe S/
	12/01/2011		Cuota semestral por servicio de clasificación de riesgo	25 209,00
	30/06/2011		Honorarios por servicios prestados en junio 2011	7 471,75
	31/05/2011		Honorarios por servicios prestados en mayo 2012	6 352,50
	05/06/2011		Comisión de estructuración Malls Trujillo	5 534,00
	06/06/2011		Asesoría legal prestada en titulización Trujillo	110 000,00
	01/08/2011		Colocación de bonos titulizados Trujillo	64 482,00
	07/06/2011		Comisión de estructuración de bono	451 374,00

			Titulizado	
Comprobantes relacionados con los costos de titulización				670 423,25

Que obran las copias de las referidas facturas con sus respectivos vouchers contables por el registro de los servicios legales (fojas 1826, 1827 y 1838 a 1851), cuya fehaciencia no es cuestionada por la administración, sino que basa su observación en que el pago por la prestación de tales servicios está directamente relacionada con el contrato de arrendamiento financiero suscrito entre la recurrente y (...) por lo que constituirían costos que debieron ser activados.

Que al respecto se aprecia que el Contrato de Arrendamiento Financiero celebrado entre la recurrente y (...) el 30 de julio del 2008 (fojas 1127 a 1155), tiene por objeto tomar en arrendamiento financiero la construcción del (...), en un terreno de propiedad de la recurrente financiado por (...) para que desarrolle sus actividades comerciales.

Que posteriormente, se celebró el Acto Constitutivo de Fideicomiso de Titulización del 17 de noviembre del 2010, celebrado entre (...) (originador y entidad estructuradora) y (...) (fiduciario), con la intervención de la recurrente (deudor) (fojas 1004 a 1075), mediante el cual (...) transfirió en dominio fiduciario a favor de (...) los derechos de cobro y la cuotas futuras pendientes de pago a cargo de la recurrente derivadas del contrato de arrendamiento financiero, con la finalidad de constituir un patrimonio fideicometido que sirviera de respaldo para el pago del principal e intereses de los valores mobiliarios que se emitirían con cargo al patrimonio de titulización (bonos de titulización).

Que en la Primera Cláusula de la Segunda Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero (fojas 1121 a 1126), se indicó que mediante acto constitutivo de Fideicomiso de Titulización celebrado el 17 de noviembre del 2010 entre (...) (originador) y (...) (fiduciario), con intervención de la recurrente, el originador transfirió en dominio fiduciario a (...) entre otros derechos y activos, los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago a cargo de la arrendataria (recurrente) derivadas del mencionado contrato de arrendamiento financiero, con la finalidad de constituir un patrimonio fideicometido.

Que posteriormente mediante la Tercera Adenda al Contrato de Arrendamiento Financiero del 27 de mayo del 2011 (fojas 1116 a 1120), la recurrente, (...) acordaron modificar el Contrato de Arrendamiento Financiero celebrado el 30 de julio del 2008, como consecuencia de la colocación de los bonos denominados "Primer Programa de Emisión de Bonos de Titulización –(...)– Primera Emisión".

Que de la evaluación conjunta de la documentación antes descrita, se aprecia que los servicios de asesoría legal para la constitución de bonos de titulización están directamente vinculados con una operación realizada 2 años después de la celebración del contrato de arrendamiento financiero para la construcción del Centro Comercial

Que de acuerdo con el Acto Constitutivo de Fideicomiso de Titulización, (...) se transfirió en dominio fiduciario a (...) entre otros derechos y activos, los derechos de cobro y las cuotas futuras pendientes de pago a cargo de la arrendataria (la recurrente), lo que posteriormente sirvió de respaldo para la colocación de los bonos denominados "Primer Programa de Emisión de Bonos de Titulización –(...)– Primera Emisión", verificándose que los referidos servicios de asesoría están relacionado con una operación distinta a la de arrendamiento financiero tanto contractualmente como económicamente, por lo que no se puede señalar que debían de formar parte del costo del activo fijo objeto del contrato de arrendamiento financiero celebrado el 30 de julio del 2008.

Que por lo expuesto, los gastos por los referidos servicios debían ser deducidos en el ejercicio 2011, por lo que corresponde levantar este reparo así como la deducción por amortización

correspondiente al aludido costo de titulización que efectuó la administración y revocar la apelada en este extremo.

Que teniendo en consideración el sentido del fallo, carece de pertinencia emitir pronunciamiento en relación a los demás alegatos de la recurrente.

4. Comisión de estructuración y compromiso de operaciones leasing (y reconocimiento de amortización)

Que la recurrente aduce que se remite a los argumentos expuestos respecto del reparo a la comisión de estructuración (...), respecto de que solo corresponde activar el importe equivalente al capital financiado el cual deberá ser considerado para efectos tributarios como costo del bien adquirido a través de la operación de leasing, lo que no ocurre respecto de toda suma adicional al capital financiado como por ejemplo las comisiones de estructuración y compromiso, dado que al estar fuera del costo del activo transferido, deba de reconocerse para efectos tributarios como gastos del ejercicio.

Que agrega que presentó documentación suficiente para desvirtuar los reparos formulados, sin embargo, en la resolución apelada se consideró que la documentación proporcionada no era suficiente, a pesar de que en virtud del criterio de la carga de prueba, debió sustentar los motivos por los cuales dicha información no resultaba idónea, y cita el artículo 42 de la Ley N.º 27444, referido la presunción de veracidad la documentación proporcionada por los administrados y las resoluciones N.º 478-3-97, 933-3-97, 784-3-99 y 01766-1-2005.

Que por su parte, la administración señala que los gastos referidos a comisiones de estructuración y compromiso de la operación de arrendamiento financiero del Centro Comercial (...) deben formar parte del valor del activo fijo adquirido a través de leasing, aplicando el mismo sustento legal y análisis realizado para formular el reparo por Comisión de estructuración 2011 - Arequipa, y confirmó la deducción efectuada por la depreciación de los montos pagados por concepto de comisiones de estructuración y de compromiso de dicha operación por S/57 282,50.

Que de acuerdo con los Anexos N.º 2 y 5 de la Resolución de Determinación (...) (fojas 3109 a 3116 y 3161), la administración formuló el reparo al gasto por la deducción de las comisiones de estructuración y de compromiso de las operaciones de leasing de (...) por S/1 095 925,00 que constituyen costo financiero que deba formar parte del activo fijo adquirido por leasing, asimismo dedujo la depreciación como consecuencia de la activación de dichos gastos por S/57 283,00, indicando como sustento legal los artículos 20, 37, 44 y 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N.º 299 y la Norma Internacional Contabilidad N.º 17 -Arrendamientos.

Que mediante el punto 3 del Anexo N.º 1 al Requerimiento (...) (fojas 2857 y 2858), la administración solicitó a la recurrente que detallara la determinación de la deducción efectuada, entre otras, de la comisión de estructuración y de compromiso de las operaciones de leasing (...) ascendente a S/1 095 925,00, debiendo identificar la cuenta y asiento contable del Libro Diario al que pertenece, el mes de registro de la operación y el comprobante de pago o documento a que corresponde. Asimismo, le solicitó consignar la base legal utilizada y adjuntar la documentación probatoria suficiente que permita acreditar fehacientemente dicha deducción.

Que en respuesta, con escrito de 16 de setiembre del 2013 (foja 2544), la recurrente dejó constancia que adjuntaba documentación que sustenta los aludidos gastos y con escrito ampliatorio de 20 de febrero del 2014 (fojas 2469 a 2471), señaló, entre otros, que se remitía a los argumentos de descargo proporcionados respecto del reparo a la comisión de estructuración Arequipa y que las comisiones por la operación de leasing Arequipa, eran obligaciones que debía asumir con el Banco (...) y respecto de la operación de (...) eran obligaciones relacionadas con (...) con independencia de que los referido proyectos llegasen a realizarse, por lo que correspondía su deducción en el ejercicio 2011.

Que en el Anexo N.º 1 del Resultado del Requerimiento (...) (fojas 2736 a 2739), la administración dejó constancia que evaluada la documentación presentada y los argumentos expuestos por la recurrente, las comisiones por compromiso y de estructuración, contenidas en el contrato de arrendamiento financiero celebrado con el (...) constituían costos financieros plenamente identificables con dicho contrato, el que tenía por finalidad la construcción del Centro Comercial de Santa Anita, por lo que tales comisiones debían formar parte del activo fijo adquirido a través del leasing celebrado y, en ese sentido, formuló el reparo por S/1 095 925,00.

Que mediante el Requerimiento (...) (fojas 2725 a 2728), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración solicitó a la recurrente que presentara la documentación sustentatoria el reparo correspondiente a la deducción de las comisiones de estructuración y de compromiso de las operaciones de leasing de Santa Anita.

Que en respuesta, la recurrente presentó un escrito el 24 de abril del 2014 (fojas 2362 a 2382), y reiteró los argumentos de descargo señalados en el escrito de respuesta al Requerimiento

Que mediante el punto 7 del Anexo N.º 1 del Resultado al Requerimiento (...) (fojas 2679 a 2682), la administración señala que de la evaluación de los descargos efectuados por la recurrente determinó que las observaciones efectuadas en este punto coincidían con las formuladas en el reparo a la deducción de las Comisiones de estructuración y de compromiso vinculados al Proyecto Centro Comercial de Arequipa; en ese sentido, se remitió a éstas y concluyó que las comisiones en cuestión constituían costos financieros plenamente identificables con la operación de arrendamiento financiero del Centro Comercial de Santa Anita, por lo que dichos conceptos debían formar parte del valor del activo fijo adquirido a través del leasing celebrado. Por lo expuesto, formuló el reparo por S/1 095 925,00.

Que por lo expuesto se tiene que la controversia consiste en determinar si las comisiones por reestructuración y compromiso debieron formar parte del costo del activo fijo (obras civiles para la construcción del Centro Comercial Santa Anita) contenido en el contrato de arrendamiento financiero.

Que el 16 de junio del 2011, la recurrente celebró un contrato de Arrendamiento Financiero con (...) (fojas 939 a 997) para la construcción del (...) por cuenta de (...) por S/169 353 432, el cual según el punto 7 de dicho contrato (foja 990) sería cedido en uso mediante leasing a la recurrente para la realización de sus actividades comerciales. Asimismo, en el punto 41 del aludido contrato se acordó el pago de una comisión de estructuración por S/1 010 400,00, así como una comisión de compromiso no reembolsable de 0,20% sobre el importe no desembolsado del contrato.

Que tal como se indicó en relación con el reparo Comisiones de estructuración y compromiso de operaciones leasing 2011- Arequipa, de acuerdo con la normativa tributaria, contable y jurisprudencia antes expuesta, el costo de los activos fijos en un contrato de arrendamiento financiero (obras civiles en este caso), deberá ser activado por el costo del capital financiado, el cual comprende los costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como gastos en comisiones que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes, las que se deben de incluir como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Que por lo expuesto, toda vez que el reparo materia de análisis corresponde al mismo tipo de operación analizada en el reparo de comisiones de estructuración y compromiso de operaciones leasing 2011- Arequipa, corresponde emitir pronunciamiento en el igual sentido, es decir, que las aludidas comisiones de estructuración y compromiso deben formar parte del costo del activo fijo financiado, por lo tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que en cuanto a la depreciación deducida por la administración como consecuencia de reconocer como costo del activo el gasto por comisión de reestructuración y compromiso, toda vez que su imputación como parte de costo se confirma en esta instancia, corresponde mantener también dicha deducción.

Que acerca del alegato de la recurrente en el sentido que a pesar que presentó documentación suficiente para desvirtuar los reparos formulados, la administración confirmó todos los reparos al considerar que la documentación proporcionada no era suficiente, y que en virtud del criterio de la carga de prueba, la administración debió sustentar los motivos por los cuales la información no resultaba idónea, en aplicación del artículo 42 de la Ley N.º 27444, siendo aplicables la presunción de veracidad y las resoluciones N.º 478-3-97, 933-3-97, 784-3-99 y 01776-1-2005, cabe indicar que como se señaló en los puntos precedentes de esta resolución, en la resolución apelada la administración emitió pronunciamiento sobre cada uno de los aspectos impugnados, consignando los fundamentos de hecho y derecho que sustentan el fallo, valorando cada uno de los medios probatorios presentados por la recurrente en instancia de fiscalización, así como los no admitidos en instancia de reclamación; lo que no se ve enervado por el hecho que la recurrente discrepe con los argumentos o fundamentos de la administración para sustentar su fallo.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con los representantes de ambas partes (foja 3383).

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

Resuelve:

Revocar la Resolución de Intendencia (...) de 31 de diciembre del 2014, en el extremo de los reparos por bono por desempeño al personal no deducible del 2010 por S/366 456,34 y del 2011 por S/742 107,49, por un total de S/1 08 563 83, y del costo de titulización año 2011 - Bonos Trujillo respecto de las Facturas (...) y el costo de titulización vinculado al contrato de arrendamiento celebrado con el Banco (...) debiendo la administración proceder conforme con lo dispuesto en la presente resolución y **confirmarla** en lo demás que contiene.

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

Zúñiga Dulanto

Vocal presidenta

Mejía Ninacondor

Vocal

Chipoco Saldías

Vocal

Huertas Valladares

Secretaria Relatora (e)

1 En el Anexo N.º 2 de la Resolución de Determinación (...) (foja 3041/vuelta) la administración dejó constancia que en etapa de fiscalización la recurrente rectificó su declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, mediante el Formulario PDT 67C (...), y aceptó las demás observaciones efectuadas en fiscalización.

2 Publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 10 de diciembre del 2016.

3 Incluye la bonificación al trabajador Cristian Somarriva por el que acepta el reparo.

4 Ídem.

5 Ídem.

6 Similar criterio se aplicó en un caso similar al de autos mediante la Resolución N.º 05822-1-2018.

7 Con excepción de las Facturas N.º 001-5923, 001-6064 y 002-6307.

Documento publicado en la página web del Tribunal Fiscal.