

Tribunal Fiscal N.º 00849-1-2021

Expedientes N.º: 5837-2020 y 5764-2020

Interesado:

Asunto: Impuesto a la Renta y otros

Procedencia: Lima

Fecha: Lima, 26 de enero del 2021

Vista la apelación interpuesta por (...) con RUC N.º (...) contra las Resoluciones de Intendencia N.º (...) y de 30 de octubre y 18 de noviembre del 2019, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat, la primera de ellas que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N.º (...) emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la Resolución de Multa N.º (...) emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario; y la segunda que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Intendencia N.º (...) a (...) que declararon improcedentes las solicitudes de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Considerando:

Que al amparo del artículo 160 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, corresponde acumular los procedimientos tramitados con Expedientes N.º 5837-2020 y 5764-2020, al guardar conexión entre sí.

Resolución de Intendencia N.º (...)¹

Que la recurrente sostiene que los reparos corresponden a conceptos otorgados a favor de su personal expatriado en virtud del vínculo laboral, por lo que son deducibles sin importar la intención que motivó su entrega, o si existía obligación contractual o legal de su parte, máxime si estos cumplen con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad, según el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y las resoluciones N.º 04040-8-2014, 07840-3-2010, 19604-10-2011 y 05276-3-2020.

Que indica que la apelada es nula en el extremo del reparo por “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, al exceder la facultad de reexamen prevista por el artículo 127 del Código Tributario, pues modificó el fundamento del reparo adicionando observaciones que no fueron formuladas por el área acotadora.

Que alega que sin perjuicio de la nulidad del reparo por “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, acreditó la fehaciencia de los servicios prestados por su trabajador expatriado ((...)) de enero a abril del 2013, periodos a los cuales corresponden parte de los gastos de la familia (...) en Singapur facturados por (...) Singapur.

Que aduce que contrariamente a lo señalado por la administración, la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” fue acordada con su trabajador expatriado ((...)), y formó parte del paquete salarial estipulado en su contrato de trabajo y acorde con la Política Global de Expatriación y la Política Interna.

Que añade que acreditó el cumplimiento del principio de generalidad al otorgar la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” únicamente a su trabajador (...) toda vez que era el único funcionario que cumplía con los requisitos estipulados en la Política Interna; siendo que el cargo de (...) no

puede ser equiparado, pues eran jerárquicamente distintos y abarcaban responsabilidades diferentes.

Que señala que la administración no ha valorado en conjunto las pruebas presentadas, lo cual le hubiese permitido verificar el cumplimiento del criterio de generalidad, así como el hecho que la “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, se encuentra contemplada en sus políticas de retribución al personal.

Que agrega que la actuación de la administración, al valorar los medios probatorios relacionados a la “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, vulnera: i) el principio de razonabilidad, al haber cuestionado la documentación presentada en virtud de meros formalismos que no guardan relación con la materia controvertida, y ii) el principio de presunción de veracidad, toda vez que cuestiona la fehaciencia de los documentos presentados por diversas razones que no guardan relación con la materia controvertida o simplemente no valora la documentación proporcionada.

Que menciona que de acuerdo a la Política Global de Expatriación y a la Carta cursada entre el (...) y el trabajador (...) se encontraba obligada a otorgar a su trabajador expatriado (...) el “Bono Pensión”.

Que aduce que la apelada es nula en el extremo del reparo por “Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida”, al haber vulnerado el debido procedimiento, toda vez que no se pronunció sobre sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación, ni valoró los medios probatorios proporcionados, lo que además vulnera su derecho de defensa y el principio de verdad material.

Que afirma que sin perjuicio de la nulidad del reparo por “Remuneración Integral Neta mayor a la convenida”, los pagos realizados a favor de sus trabajadores expatriados (...) y (...), por Remuneración Integral Neta Anual, se efectuaron según lo acordado en sus respectivos contratos de trabajo, no existiendo, por ende, pago en exceso alguno que califique como liberalidad; no obstante, en el supuesto negado que ello se verifique, el importe por el exceso en las remuneraciones, también resultaría deducible al amparo del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte, la administración sostiene que de la evaluación en conjunto de la documentación presentada por la recurrente, verificó que (...) no se encontrara obligada a pagar los gastos incurridos por la familia de (...) en Singapur, y que la recurrente no se encontraba obligada contractualmente a reembolsar a su vinculada (...) tales gastos, por lo que no sustentó que los montos contenidos en las facturas observadas, correspondan a gastos que debía asumir la recurrente en mérito al contrato de trabajo o a su política de expatriados, lo cual fue reconocido por la propia recurrente en su escrito de reclamación. Agrega que los gastos facturados por (...) comprenden erogaciones efectuadas en enero, febrero, marzo y abril del 2013, periodos por los cuales la recurrente no acreditó la prestación efectiva del servicio realizado por su trabajador expatriado (...) en Perú, dado que no acreditó la entrada en vigencia del contrato de trabajo ni su nombramiento como Gerente General.

Que aduce que la recurrente no acreditó el criterio de generalidad, toda vez que la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” solo fue otorgada a (...) quien desempeñó el cargo de Gerente General; y no alcanzó a (...) que desempeñó el cargo de Gerente General Adjunto, a pesar que de la evaluación de la documentación presentada, ambos ostentaban cargos directivos de primera línea, encontrándose en condiciones similares, de rango, antigüedad y responsabilidad, así como de similitudes profesionales, de requisitos que debían cumplir para ocupar dichos cargos.

Que indica que de la evaluación conjunta de la documentación presentada, no se advierte que la recurrente se encontrara obligada contractualmente a pagar el “Bono Pensión” al trabajador

expatriado, (...) ni acreditó que se encontrara en alguna de las situaciones previstas por la Política Global de Expatriación, por las que correspondería otorgarle alguno de los conceptos que esta regula.

Que menciona que según los contratos de trabajo respectivos, la Remuneración Integral Neta Anual correspondiente al trabajador expatriado, (...) asciende a S/487 918,00; y, la Remuneración Integral Neta Anual correspondiente al trabajador expatriado, (...) asciende a S/296 293,00, por lo que carecen de sustento los cálculos efectuados por la recurrente sobre la base de montos no establecidos en los contratos de trabajo. Según ambos contratos, de ningún modo se produciría una variación de la Remuneración Integral Anual pactada y ambos contratos establecieron el otorgamiento de beneficios adicionales a la Remuneración Integral Neta Anual, los cuales no forman parte ésta última, pero si se reconoce la deducción del impuesto correspondiente. Añade que de acuerdo a la Política Global de Expatriación el sueldo de los trabajadores expatriados sería expresado neto de impuestos y contribuciones a la seguridad social. En tal sentido, considerando que en nuestra legislación las aportaciones a la seguridad social corresponden al empleador, la única deducción a la Remuneración Integral Bruta aceptada y acreditada por la recurrente es el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría a cargo de los trabajadores expatriados, por lo que determinó que la recurrente otorgó a sus trabajadores expatriados una "Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida", ascendente a S/200 303,00.

Que en el presente caso, mediante Carta N.º (...) y Requerimiento N.º (...) notificados el 23 de mayo del 2015 (fojas 1771, 1772, 1797 y 1798), la administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del 2013, como resultado del cual emitió la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2171 a 2218), entre otros², por los siguientes reparos: i) Concepto no convenido: Bonificación extraordinaria expatriado por S/661 525,00, ii) Concepto no convenido: Bono pensión por S/29 455,00, y iii) Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida por S/ 200 303,00; y la Resolución de Multa N.º (...) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (fojas 1953 a 1980).

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida, en el presente caso, consiste en determinar si los mencionados reparos y las sanciones de multa vinculadas se encuentran conformes a ley.

Resolución de Determinación N.º (...)

Que mediante el punto 3 del Requerimiento N.º (...) (fojas 1738 a 1740), la administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y fundamentar con la base legal respectiva el motivo por el cual mediante la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, efectuó la deducción de los "Gastos de Gerencias Generales Registrados en 2014", ascendente a S/2 797 452,00. Asimismo, le solicitó acreditar la causalidad; la necesidad; la vinculación con la generación de rentas gravadas; el cumplimiento de los criterios de razonabilidad, generalidad, proporcionalidad; la fehaciencia; la naturaleza; el devengo; el destino y el beneficiario del gasto.

Que en respuesta (fojas 1708 y 1709), la recurrente señaló que la deducción de los "Gastos de Gerencias Generales Registrados en 2014", ascendente a S/2 797 452,00, correspondía a los gastos de planilla de su personal expatriado pagados durante el ejercicio 2013 (sueldos, gratificaciones y otros beneficios) que fueron contabilizados en su mayor parte en el ejercicio 2014, debido a la demora en las coordinaciones internas entre las áreas de Recursos Humanos y Finanzas, que conllevó al registro tardío de estos gastos. Indicó que estos gastos devengaron en el ejercicio 2013 y que fueron pagados antes de la declaración jurada anual de dicho ejercicio, cumpliendo los requisitos establecidos en los incisos 1) y v) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de su deducibilidad como gasto, por lo que dedujo en el

ejercicio 2013 aquella parte contabilizada en 2014, por S/2 797 452,00 y, consecuentemente, adicionó este importe en la determinación de la renta neta del ejercicio 2014.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (fojas 1716 a 1719), la administración dejó constancia del escrito de respuesta y los documentos exhibidos por la recurrente (documento denominado “Anexo de la Planilla” –de (...) y (...) las planillas de gerentes registrados en el 2014, la relación de la provisión de gastos en el 2013, voucher contable de las provisiones efectuadas en el 2013, telecréditos BCP con el detalle de la planilla de haberes de julio a diciembre 2013, y Contrato de Trabajo de (...) y (...)).

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N.º (...) (fojas 1701 a 1704), notificado el 9 de febrero del 2017 (foja 1705), la administración comunicó a la recurrente que luego de evaluar la documentación e información relacionada a la deducción de los “Gastos de Gerencias Generales Registrados en 2014”, ascendente a S/2 797 452,00, observó una deducción indebida de S/1 966 035,00, correspondiente a gastos de planilla de su personal expatriado ((...) y (...)); la que se generó por las inconsistencias detectadas entre los PDT-Remuneraciones y la Remuneración Integral Anual Neta regulada en los respectivos contratos de trabajo, cuyo detalle se muestra en los Cuadros N.º 1, 2 y 3 del referido requerimiento (fojas 1701 a 1703), cuyo detalle se resume a continuación:

Resumen Cuadro N.º 1

Descripción	Remuneración otorgada a según PDT remuneraciones (mayo a diciembre 2013) y detalle proporcionado por la recurrente S/	Deducción según la recurrente S/	Deducción aceptada según contrato (*) S/	Deducción indebida a sustentar S/
Salario	560 550,96			
Otras Remuneraciones	324 991,96			
Gratificación legal	118 979,85			
CTS	66 809,59			
Asignación mensual hijos/cónyuge	9 220,00			
Conceptos convenidos	1 080 552,36	108 0552,36	325 279,00	755 273,00
Bonificación Extraordinaria Expatriado	661 525,42			
Reembolso de gastos médicos	16 835,00			
Gratificación Extraordinaria	8 031,14			
Bono Pensión	29 455,02			
Conceptos no convenidos	715 846,58	715 846 58		715 847,00
Vivienda y colaterales	131 799,81			
Vivienda v colaterales	12 996,00			
Asignación escolaridad	175 278,06			
Asignación única por viajes	28 113,60			
Asignación por festividades	111 296,77			
Vivienda y colaterales	12 586,79			
Compensación variable	23 915,27			
Conceptos adicionales	495 986,30	495 986,30	495 986,00	-
Total remuneración S/	2 292 385,24			
Aportaciones ESSALUD	100 181,78	159 719,00	100 182,00	59 537,00
Totales		2 452104,00	921 447,00	1530657,00
Deducción indebida a sustentar				1530657,00

(*) Cálculo de la Remuneración Integral Anual Neta de (...) según contrato:

Detalle	Importe S/
RIA Neta convenido en Nuevos Soles	263 314,00
RIA Neta convenido en Dólares Americanos \$80 388 x 2.794 me al 31/12/2013)	224 604,07
Total remuneración integral anual neta según contrato en nuevos soles	487 918,07
Remuneración Integral Anual Neta de mayo a diciembre del 2013 (S/487 918,07/12*8meses)	325 279,00

Resumen Cuadro N.º 2

Descripción	Remuneración otorgada a según PDT remuneraciones (junio a diciembre 2013) y detalle proporcionado por la recurrente S/	Deducción según la recurrente S/	Deducción aceptada según contrato (*) S/	Deducción indebida a sustentar S/
Salario	288 566,66			
Otras Remuneraciones	226 615,35			
Gratificación legal	56 355,86			
CTS	32 874,25			
Conceptos convenidos	604 412,12	604 412 00	172 838 00	431 574,00
Gratificación Extraordinaria	3 804,03			
Conceptos no convenidos	3 804,03	3 804,00	-	3 804,00
Vivienda y colaterales	75 959,80			
Vivienda y colaterales	6 879,07			
Asignación escolaridad	128 698,00			
Asignación Única por viajes	26 410,50			
Asignación por festividades	43 235,51			
Conceptos adicionales	281182,88	281 183,00	281 182 88	-
Total remuneración S/	889 399,03			
Aportaciones ESSALUD	53 821,88	53 822,00	53 822 00	-
Totales		943 221,00	507 842,88	435 378,00
Deducción indebida a sustentar				435 378 00

(*) Cálculo de la Remuneración Integral Anual Neta de (...) según contrato:

Detalle	Importe S/
RIA Neta convenido en Nuevos Soles	88 879,00
RIA Neta convenido en Euros EUR 53 829 x 1.379US\$ x 2.794 (T/C al 31/12/2013)	207 414,00
Total remuneración Integral anual neta según contrato en nuevos soles	296 296,00
Remuneración Integral Anual Neta de: mayo a diciembre de 2013(S/296 293/12*7meses)	172 838,00

Cuadro N.º 3

Resumen	Importe S/
Deducción indebida por gastos de planilla de (...)	1 530 657,00
Deducción indebida por gastos de planilla de (...)	435 378,00
Total deducción indebida a sustentar	1 966 035,00

Que de acuerdo a los referidos cuadros, la administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, con la documentación fehaciente y argumentando la base legal respectiva, la causalidad, la fehaciencia, el devengo y pago del referido gasto.

Que en respuesta, con escrito de 6 de marzo del 2017, la recurrente alegó que la deducción de S/1 966 035,00, se generó debido a que la administración comparó la Remuneración Integral Anual Bruta y la Remuneración Integral Anual Neta (de impuestos y contribuciones) regulada en los contratos de trabajo celebrados con su personal expatriado. Preciso que los conceptos no convenidos³ fueron otorgados a su personal expatriado en aplicación de la Política de Expatriados, la que según los contratos de trabajo celebrados, resultaba aplicable para el desempeño de labores de este grupo de trabajadores.

Que la recurrente agregó que sin perjuicio de lo anterior y dada la materialidad de la “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, durante el ejercicio 2013, por decisiones estratégicas a nivel corporativo, se designó como Gerente General a (...) quien hasta antes de dicha designación laboraba en (...) desempeñando el cargo de Regional Business Manager Asia Pacific. Indicó que como es usual en el traslado gradual de un personal expatriado, primero se trasladó (...) y luego su familia, lo que generó que durante los primeros meses que prestaba sus servicios en Perú, su familia aún incurría en gastos en su país de residencia original (Singapur); por lo que por práctica corporativa, su vinculada domiciliada en Singapur, fue la encargada de asumir inicialmente estos gastos, para luego refacturárselos. Una vez recibida la totalidad de los comprobantes retuvo el Impuesto a la Renta de quinta categoría, puesto que se trataba de un gasto necesario para que (...) prestara sus servicios y, por tanto, causal, de su libre disponibilidad y originado en el trabajo remoto prestado en relación de dependencia. Adicionalmente, recalco que una “bonificación” es aquel monto que se otorga al trabajador para compensar factores externos distintos a su trabajo, es decir, lo que se busca con su entrega es compensar la anormalidad o el carácter extraordinario del trabajo. En este caso, el traslado de un ciudadano extranjero al Perú, representa un cambio en su forma de vida, tanto para éste como para su familia, motivo por el cual la empresa decide otorgar un monto de dinero al expatriado con la finalidad de minimizar el impacto del cambio.

Que mediante escrito de respuesta de 4 de mayo del 2017 (fojas 1659 a 1662), la recurrente señaló que:

- La demora en la obtención de los Carnets de Extranjería no le es imputable, pues obedecía a la demora en la obtención de los documentos establecidos como requisitos para tal efecto (contrato de trabajo aprobado por el Ministerio del Trabajo y Productividad en el Empleo, el Título Profesional y el Certificado de Trabajo) y a la demora de otras instituciones (por ejemplo: los consulados). Una vez que se obtuvieron los Carnets de Extranjería, incluyó el personal expatriado en la Planilla de Remuneraciones, a partir de mayo del 2013 ((...)) y junio del 2013 ((...)).

- Los conceptos que debían pagarse a (...) por enero a abril del 2013, fueron consignados en la planilla de mayo del 2013, en el rubro “Otras Remuneraciones”, por el cual efectuó la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, así como el pago de beneficios sociales; y, los conceptos que correspondían ser pagados a (...) de enero a mayo del 2013, fueron consignados en la planilla de junio del 2013, dentro del rubro “Otras Remuneraciones”, por el cual efectuó la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría, así como el pago de beneficios sociales.

- Los conceptos otorgados a favor de su personal expatriado constituyen gastos deducibles al amparo del inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, máxime si cumplen con los criterios de normalidad y razonabilidad, toda vez que se trata de gastos incurridos con motivo de la contratación de y (...) y (...) por la aplicación de los compromisos contractuales asumidos en los términos y condiciones contenidos en la Carta de Expatriados suscrita con cada uno de los

referidos trabajadores, la que se enmarca dentro de las Políticas de Mobility Global del grupo empresarial. La contratación de expatriados suele darse con frecuencia en el mercado debido a que en nuestro país no existen suficientes especialistas con la experiencia que se requiere para el desempeño de las labores de Gerente General - Región Andina MR-CR y Gerente General - Región Andina-CT.

- Sustenta el cumplimiento del criterio de generalidad, principalmente por la “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, en que: a) (...) fue designado Gerente General - Región Andina MR-CR (General Manager Andean MR-CR) y de la vigencia de poder se observa que se le nombró Gerente General, otorgándosele facultades adicionales que no se le atribuyen a (...) y, b) (...) fue contratado como Gerente General - Región Andina CT- y de la vigencia de poder se observa que se le nombra como Gerente General Adjunto, hecho que denota claramente el ascendiente (...) sobre (...)

- En cuanto a los cargos ocupados por el personal: a) (...) fue nombrado como Gerente General de la División de Minería, que es la división que predomina en su negocio, siendo su participación en los resultados superior al 85% de la rentabilidad total. (...) vino al país para desempeñar el más alto cargo en la división del negocio que predomina dentro de la Región Andina; b) (...) fue contratado como Gerente General de la División de Técnicas de Energía comprimida, división que en los resultados representa el 15% de la rentabilidad total. (...) vino al país para desempeñar el más alto cargo de una división que se encontraba todavía en proceso de crecimiento dentro de la Región Andina. Es el Gerente General de la División Minería quien tiene mayor rango jerárquico, por lo que desempeña las funciones de Gerente General, debido a la relevancia y preponderancia de la división a su cargo. Si bien nominalmente, en el contrato presentado al Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, se estableció en el caso de ambos expatriados que sus cargos eran el de “Gerente General” (de divisiones distintas al negocio), a nivel de la organización de su negocio, resultaba claro que la División de Minería era la predominante; por lo que el traslado de un personal clave hacia dicha área, dentro de la Región Andina, supone el otorgamiento de mayores beneficios, los que consideró como parte de la base imponible para efectos de los impuestos que correspondan.

- Al comunicar a dichos expatriados como representantes legales en el RUC de la Sunat, es dado de alta como Gerente General, mientras que (...) es dado de alta como Gerente.

- En el desarrollo de su negocio, (...) cumple sus funciones de Gerente General y no solo de la División Minería a la que refiere su contrato de trabajo, lo que se corrobora de la observación del organigrama, el cual permite visualizar las diversas gerencias de soporte que reportan a (...) (Gerencias de Administración y Finanzas, recursos humanos y logística, entre otras), mientras que en la División a cargo de (...) no hay líneas de gerencia de soporte que deban reportarle.

- Está acreditado que las funciones de (...) y (...) son distintas entre sí, por lo que otorgar beneficios diferenciados entre ellos no contraviene el criterio de generalidad. Según la Resolución N.º 7840-3-2010, la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio asumido por los funcionarios de rango o condición similar. En esta perspectiva, bien podría ocurrir que, dadas las características de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad. Los trabajadores en cuestión realizan funciones distintas, uno de ellos ((...)) desarrolla un abanico mucho más amplio de funciones dentro de la empresa lo que no ocurre con el otro ((...)). Aun cuando los puestos se denominen de igual forma en el contrato de trabajo de cada uno de los involucrados (Gerente General), lo cierto es que ambos trabajadores no se encuentran en condición similar dentro de la jerarquía organizacional, por lo que aquél que se encuentra desempeñando mayores funciones y asumiendo mayores responsabilidades con relación al resultado de la totalidad del negocio, recibe como contraprestación mayores beneficios, sin que por ello se incumpla con el criterio de

generalidad. El criterio de generalidad obliga a que se otorgue iguales beneficios a los trabajadores que ostenten iguales condiciones, hecho que no ocurre en su caso, razón por la cual se encontraba habilitada para otorgar beneficios diferenciados sin que por ello se haya incumplido con el citado criterio.

Que en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (fojas 1672 a 1691), la administración dejó constancia de lo presentado, y de su evaluación concluyó que:

- La recurrente únicamente sustentó S/712 286,00, y que la diferencia no sustentada, ascendente a S/1 253 749,00, constituía una “Deducción Indebida por Remuneración Integral Anual Expatriados”⁴.

- De la evaluación de los PDT-Remuneraciones, contratos de trabajo y de los Términos y Condiciones para Contratación de Expatriados (Política de Expatriados), observó que por los conceptos no convenidos otorgados a (...) (consignados en el Cuadro N.º 1), la recurrente no tenía la obligación de otorgar dichas erogaciones debido a que no formaban parte de la Remuneración Integral Neta ni era parte de los conceptos adicionales a dicha remuneración.

- Respecto de la “Bonificación Extraordinaria Expatriados”, de la verificación de los comprobantes de pago emitidos por (...) y el detalle adjunto, observó que fueron emitidos por “gastos incurridos por (...) y otros conceptos diferentes a una “Bonificación Extraordinaria”, siendo los más significativos, entre otros, “Otros Servicios externos” y “Remuneración en efectivo y en especie”.

- De la evaluación al contrato de trabajo, a los Términos y Condiciones para Contratación de Expatriados (Política de Expatriados), de los conceptos otorgados según las facturas emitidas por su vinculada (...) y lo manifestado en sus escritos, la recurrente no acreditó que contractualmente se encontraba obligada a otorgar a (...) una bonificación extraordinaria para solventar sus gastos familiares en su país de residencia, ni acreditó que este monto fue para compensar factores externos distintos a su trabajo y que buscó compensar la anormalidad o el carácter extraordinario del trabajo y minimizar el impacto de cambio que señala en su escrito.

- Los gastos facturados por (...) comprenden erogaciones efectuadas en enero, febrero, marzo y abril del 2013, periodos por los cuales la recurrente no acreditó la prestación efectiva del servicio realizado por (...) en Perú desde enero del 2013, ni la entrada en vigencia del contrato de trabajo, ni del documento denominado “Carta Expatriados - Términos y Condiciones”, ni el nombramiento como Gerente General de (...). Si bien la entrega del beneficio a Brian Doffing se declaró como renta de quinta categoría en noviembre del 2013 mediante declaración rectificatoria PDT 601 N.º (...) de 20 febrero del 2014, los desembolsos realizados por (...) en tales periodos, fueron otorgados cuando no existía un vínculo laboral con dicho personal extranjero. La recurrente no acreditó que por los periodos de enero a abril del 2013, (...) le haya prestado servicios, solo presentó los movimientos migratorios de entrada y salida del país y la “Carta Expatriados - Términos y Condiciones” (contrato de trabajo no autorizado por la autoridad de trabajo), en cuyo numeral 18), siendo un prerrequisito necesario para que dicho contrato entre en vigor y se mantenga vigente, el visado o permiso de trabajo emitido por las autoridades competentes, el cual no ocurrió en enero del 2013 sino a fines de abril del 2013.

- La “Bonificación Extraordinaria Expatriados” otorgada a (...) no se sustenta en la Política de Expatriados, pues el numeral 4.3 de dicho documento establece que en caso exista gratificación en el País Anfitrión, el expatriado renunciaría a todo derecho, o si es necesario, reembolsaría el pago a la Empresa Anfitriona. El numeral 14 del documento denominado “Carta Expatriados - Términos y Condiciones” estableció que el empleado se comprometía a renunciar a cualquier derecho o si es necesario reembolsaría algún pago a la recurrente, por cualquier derecho de indemnización o de pago. El numeral 1.6 de su Política de Expatriados, según “Modelo de Cálculo de Sueldo de Expatriado”, utilizado para determinar el Sueldo Neto Base, tiene como

intención “asegurar que el nivel de vida del empleador en el País Anfitrión está en un nivel aceptable “internacional”, y que el empleado no se vea perjudicado manteniendo sus compromisos financieros de su País de Origen”; además, aprecia que los factores señalados por la recurrente en su escrito, como obligaciones en el País de Origen, entre otros, se encuentran previstos en los elementos que conforman el Paquete Salarial otorgado al personal expatriado mediante la Remuneración Integral Neta Anual.

- Sobre el principio de generalidad, observó que la recurrente no lo cumple porque la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” solo fue otorgada a (...) quien desempeñó el cargo de Gerente General, según nombramiento que consta en el Acta de Junta General de Accionistas de 3 de mayo del 2013; pero no alcanzó a (...) trabajador expatriado que desempeñó el cargo de Gerente General Adjunto, según nombramiento que consta en el Acta de Junta General de 17 de mayo del 2013.

- De la evaluación al organigrama observó que (...) jerárquicamente no era personal cuyo cargo sea dependiente de (...) (Gerente General de la unidad de negocio Mining and Rock Excavation Technique), por el contrario, era Gerente General de otra unidad de la recurrente (...) y su nombramiento fue de Gerente General Adjunto.

- El Estudio de Precios de Transferencia 2013, en el acápite Estructura Corporativa, respecto del Personal de la recurrente, señala que, al 31 de diciembre del 2013, la recurrente contaba con 560 trabajadores, de los cuales 2 trabajadores eran del área de Gerencia General.

- De la comunicación de representantes legales en el RUC, la recurrente señala que a (...) se le dio de alta como Gerente General de la recurrente, mientras que a (...) se le dio de alta como Gerente, lo que no se ajusta a la verdad por cuanto ambos fueron nombrados Gerente General y Gerente General Adjunto, respectivamente, como consta en el Registro de Personas Jurídicas, Libro de Sociedades Mercantiles - Vigencia de Poder, Asiento C00020 de la Partida N.º (...)

- Sobre el motivo por el cual otorgó esta bonificación a (...) la recurrente en su primer escrito, señaló que fue para solventar los gastos que incurría su familia en Singapur, y porque representó un cambio en la forma de vida del expatriado y su familia, por lo que la bonificación minimiza el impacto del cambio. Sin embargo, tal situación también se verifica con (...) quien también tuvo que soportar el impacto de cambio de su país de origen al país de destino junto con su familia y solventar sus gastos familiares, pese a ello la recurrente no le otorgó este beneficio.

- En su segundo escrito, la recurrente manifestó que dado que (...) desarrollaba mayores funciones y asumía mayores responsabilidades, ello suponía mayores beneficios; afirmación con la que tampoco está de acuerdo por cuanto ambos trabajadores desempeñaron funciones de Gerente General (de unidades de negocio distintas), de jerarquía, antigüedad y responsabilidad similar, lo cual no implica que la bonificación deba ser por igual monto, pero si debió alcanzar a ambos trabajadores expatriados por encontrarse en similar condición, lo cual no ocurrió.

- La bonificación otorgada no alcanzó a todos los trabajadores en condiciones iguales, de rango, antigüedad y responsabilidad similar, por lo que no cumplió el principio de generalidad. Recalcó que en el mismo sentido se pronunciaron las resoluciones N.º 06671-3-2004 y 00523-4-2006.

- Reparó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por “Bonificación Extraordinaria Expatriados” otorgada a favor de (...) por S/661 525,00; al no haber acreditado que de enero a abril del 2013 existía vínculo laboral con dicho personal, la efectiva prestación del servicio, por lo que contractualmente no se encontraba obligado a otorgar este beneficio y por no haber cumplido con el Principio de Generalidad.

- Respecto al “Bono Pensión”, la recurrente se remitió a la Política de Expatriados, cuyo numeral 4.4 contempla otorgar al personal extranjero: pensión de retiro, beneficios pagados a

beneficiarios en caso de muerte del expatriado durante la asignación de expatriación y pensión de discapacidad, pagable en caso de enfermedad a largo plazo. La recurrente no acreditó con la documentación sustentatoria fehaciente, ninguna de tales situaciones por las que correspondía otorgarle a (...) el Bono Pensión, por lo que observó la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por Bono Pensión no sustentado por S/29 455,00.

- En cuanto a la “Remuneración Integral Anual Neta mayor a la convenida” la administración alegó que, los contratos de trabajo aprobados por la autoridad de trabajo, no definen lo que debe entenderse por Remuneración Integral Anual Neta, por lo que de acuerdo con el noveno párrafo de la cláusula octava de los contratos de trabajo no aprobados por la autoridad de trabajo, recurrió a la Política de Expatriación. El numeral 4.2.2 del documento denominado “Términos y Condiciones para Contratación de Expatriados”, señala que el sueldo será expresado neto de impuestos y contribuciones de seguridad social del empleado; menciona que el Glosario de Términos Salariales, establece que Salario Base Neto significa salario bruto base menos impuestos y contribuciones de seguridad social. Agregó que, en concordancia con la Política de Expatriados, el numeral 3 de la “Carta Expatriados - Términos y Condiciones” que corresponde a los contratos de trabajo que no cuentan con la autorización de la autoridad de trabajo, estableció que la recurrente entregará al empleado un Salario Base Neto y precisó “neto de impuestos y contribuciones de seguridad social”. En ese sentido, y dado que en el Perú las aportaciones a seguridad social corresponden al empleador y no al empleado, la única deducción a la Remuneración Integral Bruta aceptada y acreditada por la recurrente es el Impuesto a la Renta de quinta categoría a cargo de los expatriados (por la remuneración convenida y por los beneficios adicionales otorgados según contrato), que para el caso la retención efectuada fue con la tasa del 30%.

- Los conceptos por asignación por vivienda, asignación por escolaridad, asignación única por viaje, pasajes aéreos, no forman parte de la Remuneración Integral Anual, según lo pactado en los contratos de trabajo no aprobados por la autoridad de trabajo, sino que fueron otorgados como conceptos adicionales a la Remuneración Integral Neta, y por corresponder a una asignación en especie sujeta al Impuesto a la Renta de quinta categoría, reconoció la deducción de dicho impuesto a efectos de determinar la Remuneración Integral Anual Neta para ambos expatriados.

- La Remuneración Integral Neta Anual otorgada a (...) ascendía a S/633 256,00, siendo lo acordado según el contrato de trabajo S/487 918,00; y la Remuneración Integral Neta Anual otorgada a asciende a S/351 258,00, siendo lo pactado según el contrato de trabajo S/296 293,00; por lo que la recurrente otorgó a sus expatriados una Remuneración Integral Anual Neta mayor a la convenida por a S/200 303,00, importe que fue reparado.

Que mediante el Anexo 1 del Requerimiento N.º (...) (fojas 1610 a 1612), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la administración solicitó a la recurrente presentar sus descargos a la observación de S/1 253 749,00, correspondiente a la “Deducción Indevida por Remuneración Integral Anual Expatriados”; según los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el Punto 1 del Resultado del Requerimiento N.º (...)

Que mediante escrito de respuesta (fojas 1574 a 1588), la recurrente señaló que:

- El documento denominado “Términos y Condiciones para Contratación de Expatriados”, menciona a la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” como una política que tiene como finalidad evitar un perjuicio en el estilo de vida del personal expatriado, así como respecto de sus obligaciones en el país del cual proviene. Recalcó que el otorgamiento del referido bono tiene como finalidad evitar el perjuicio patrimonial que supone que a una persona se le destaque a un territorio distinto al de su residencia, como ocurre en el presente caso, en el que su trabajador expatriado, (...) fue trasladado entre distintos continentes. Añade que el monto reparado se

encuentra justificado en los comprobantes de pago emitidos por (...) y el detalle adjunto, los cuales hacen referencia a gastos vinculados a transporte, telecomunicaciones con sus familiares, gastos de viaje, entre otros, que han podido ser verificados por la administración. En ese sentido, menciona que acreditó su obligación contractual de otorgar el bono extraordinario en mención.

- En cuanto a la Carta Expatriados - Términos y Condiciones, según la cual los empleados deben renunciar a cualquier derecho o si es necesario reembolsar algún pago por cualquier derecho de indemnización o pago; ello resulta aplicable respecto de conceptos que no se encuentran contemplados en las políticas de contratación de expatriados o en los acuerdos celebrados con el personal expatriado, mas no a la "Bonificación Extraordinaria Expatriado", que se encuentra incluida en la Remuneración Integral Anual Neta, toda vez que, de acuerdo a las políticas, ésta última tiene como finalidad cubrir la totalidad de las necesidades y cambios sufridos por su personal extraviado; de lo contrario, ello podría implicar que tampoco sean acreedores de su propio sueldo, lo cual resultaría en un absurdo jurídico.

- La "Bonificación Extraordinaria Expatriados" no vulnera el criterio de generalidad, toda vez que sus trabajadores expatriados, (...) y (...) no desarrollan funciones ni asumen responsabilidades iguales ni similares, sino que, por el contrario, las del primero son mayores a las del segundo (...) al ser Gerente General de la División Minera, la cual representa los ingresos más relevantes de su negocio en el país, es considerado como el Gerente General de la Compañía en su conjunto y como tal se le presenta ante la comunidad, por lo que es la persona con más alta responsabilidad. Mientras que (...) tiene el cargo de la División de Técnicas de Energía Comprimida, la cual representa una proporción menor de ingresos de su negocio en el país. Adicionalmente, (...) es responsable de las gerencias de soporte y de las gerencias técnicas de la División de Minería, mientras que (...) es responsable de las gerencias técnicas de la División de Compresores sin tener a su cargo a las gerencias de soporte, lo que denota que en este último caso, no se evidencia una gestión del conjunto de la Compañía, todo lo cual evidencia que las responsabilidades entre ambos no son las mismas y que el cargo de (...) es el de la más alta responsabilidad, lo que no ocurre con (...) quien cuenta con facultades más limitadas también. Adjuntó al referido escrito, el organigrama, los manuales resumidos (denominados "Prokura") de las responsabilidades y limitaciones en las funciones del (...) como Gerente General y de (...) como Gerente General de la División de Técnicas de Energía Comprimida.

- Para acreditar que existía un vínculo laboral con (...) y (...) de enero a abril del 2013, y la fehaciencia de los servicios prestados, menciona que presentó correos electrónicos de 5, 7, 8, 13, 14 y 15 de febrero del 2013 y noticias públicas.

- Acerca de las observaciones por aspectos administrativos y formales de la oportunidad en que los contratos de trabajo suscritos con los trabajadores expatriados fueron aprobados por el Ministerio de Trabajo, la demora se debió a motivos formales como el apostillado de documentos y, asimismo, el propio tiempo que requiere la autoridad de trabajo para la aprobación de este tipo de contratos, sin embargo, tal aprobación no incide en ningún aspecto en la naturaleza de las rentas acreditadas por sus trabajadores ni en la realidad de sus labores, toda vez que la Ley del Impuesto a la Renta no condiciona el reconocimiento de la renta asociada a las labores desarrolladas por expatriados en el país a la aprobación administrativa previa de los contratos materia de análisis. Para la determinación de la existencia de un vínculo laboral existente, el Tribunal Constitucional ha establecido que ello se verifica en virtud a los hechos y no se ve menoscabada por aspectos formales en aplicación del Principio de Primacía de la Realidad, conforme a la Sentencia N.º 1944-2002-AA/TC, por lo que la demora formal en la aprobación de los contratos no puede suponer un impedimento para el reconocimiento de la realidad de los servicios prestados por sus trabajadores.

Que mediante el Punto 4 del Resultado del Requerimiento N.º (...) (fojas 1603 a 1609), la administración dejó constancia de los descargos presentados por la recurrente⁵ y señaló que:

- El documento denominado "Términos y Condiciones para Contratación de Expatriados" (Política de Expatriados), no recoge lo alegado por la recurrente, esto es, que hace mención a la "Bonificación Extraordinaria Expatriados" como una política para evitar un perjuicio en el estilo de vida del personal expatriados y/o evitar un perjuicio patrimonial; por lo que no es posible verificar y valorar lo afirmado por la recurrente. Agrega que tal bonificación no se encuentra establecida en el contrato de trabajo como una obligación de la recurrente ni es un componente del paquete salarial que forma parte de la Remuneración Integral Anual Neta según lo establecido en la referida Política de Expatriados.

- En el supuesto negado que la Política de Expatriados recogiera a la "Bonificación Extraordinaria Expatriados" como una política para evitar un perjuicio en el estilo de vida del personal expatriados y/o evitar un perjuicio patrimonial, no quedaría demostrado cómo siendo la bonificación extraordinaria un concepto que forma parte de la Remuneración Neta del expatriado, no se haya otorgado este beneficio como parte de la Remuneración Neta al otro expatriado, quien también sufrió necesidades y cambios por provenir de otro país, por lo que el Principio de Generalidad tampoco se habría acreditado.

- De la evaluación de los organigramas se observó que (...) jerárquicamente no es personal cuyo cargo sea dependiente de (...) por el contrario, (...) es Gerente General R. Andina CT de otra unidad de negocio y su nombramiento en la Compañía fue de Gerente General Adjunto. La recurrente presentó los documentos denominados "Prokuras" en inglés y sin la traducción oficial requerida, por lo que en virtud del artículo 241 del Código Procesal Civil, no fueron meritados.

- La recurrente presentó documentación (correos, entrevistas, reportajes) que acredita la efectiva prestación del servicio de (...) a partir de enero del 2013.

- Mantuvo la observación de la "Bonificación Extraordinaria Expatriados", debido a que la recurrente no acreditó que contractualmente se encontraba obligada a otorgar este beneficio y por no haber cumplido con el Principio de Generalidad.

- En tanto la recurrente no se manifestó ni presentó documentación adicional para evaluación, mantuvo las observaciones por "Bono de Pensión" y "Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida"⁶.

Que posteriormente, la administración emitió la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2171 a 2218), por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, mediante la cual reparó por⁷: i) Concepto no convenido: Bonificación extraordinaria expatriado por S/661 525,00; ii) Concepto no convenido: Bono pensión por S/29 455,00; y, iii) Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida por S/ 200 303,00, por lo que corresponde determinar si los mencionados reparos se encuentran conformes a ley.

i) Concepto no convenido: Bonificación extraordinaria expatriado, ascendente a S/661 525,00.

Que del Punto 1 del Anexo N.º 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2178 a 2187), se aprecia que la administración reparó S/661 525,00, correspondiente al gasto por "Bonificación Extraordinaria Expatriado", debido a que la recurrente no acreditó que contractualmente se encontraba obligada a otorgar a su trabajador expatriado, (...) una bonificación extraordinaria para solventar sus gastos familiares en su país de residencia, ni que este monto fue para compensar factores externos distintos a su trabajo y que buscó compensar la anormalidad o el carácter extraordinario del trabajo y minimizar el impacto del cambio; ni acreditó el cumplimiento del principio de generalidad respecto a la deducción de la bonificación extraordinaria, toda vez

que no alcanzó a todos sus gerentes expatriados (...), que se encontraron en condiciones iguales, de rango, antigüedad y responsabilidad similar; sustentándose en los Requerimientos N.º (...) y sus resultados, y en el inciso a) del artículo 34, en el inciso l) y en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en primer lugar, la recurrente sostiene que la apelada es nula al haber excedido la facultad de reexamen prevista por el artículo 127 del Código Tributario, toda vez que modificó el fundamento del reparo al haber adicionado observaciones que no fueron formuladas por el área acotadora.

Que de acuerdo a los antecedentes expuestos en el acápite anterior, el reparo en cuestión se sustenta en los Requerimientos N.º (...) y (...) y sus resultados. Así, mediante el Resultado del Requerimiento N.º (...) la administración observó S/661 525,00, correspondiente al gasto por "Bonificación Extraordinaria Expatriado" otorgada a favor de su trabajador expatriado, (...) por no haber acreditado que de enero a abril del 2013 existía un vínculo laboral, la efectiva prestación del servicio, contractualmente no se encontraba obligada a otorgar este beneficio y por no haber cumplido con el principio de generalidad (foja 1677/vuelta). Posteriormente, en el Resultado del Requerimiento N.º (...) la administración señaló que la recurrente presentó documentación (correos, entrevistas, reportajes) que acreditaba la efectiva prestación del servicio de (...) a partir de enero del 2013. De la evaluación de la documentación adicional presentada y según los argumentos vertidos en el Resultado del Requerimiento N.º (...) la administración mantuvo la observación por no haber acreditado la recurrente que se encontraba obligada a otorgar este beneficio y no haber cumplido con el Principio de generalidad (foja 1604/vuelta).

Que del Punto 1 del Anexo N.º 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2178 a 2187), se aprecia que la administración consignó lo señalado en los Requerimientos N.º (...) y (...) y sus resultados, y concluyó que S/661 525,00, correspondiente al gasto por "Bonificación Extraordinaria Expatriado" otorgada a favor de su trabajador expatriado, (...) no era deducible debido a que la recurrente no acreditó que contractualmente se encontraba obligada a otorgar dicho beneficio y tampoco acreditó el cumplimiento del Principio de Generalidad.

Que sin embargo, de la revisión de la resolución apelada (foja 2233), se aprecia que la administración adicionó como fundamentos del reparo formulado en fiscalización que no se verificó que (...) se encontrara obligada a pagar los gastos de la familia (...) ni que la recurrente se encontrara obligada contractualmente a reembolsar a su vinculada en Singapur tales gastos; y que, en tal sentido, tampoco se sustentó que los montos contenidos en las facturas observadas, correspondan a gastos que debía asumir la recurrente en mérito al contrato de trabajo con (...) o a su política de expatriados. Asimismo, la apelada (foja 2234) señala como fundamento del reparo bajo comentario que los gastos facturados por (...) comprenden erogaciones efectuadas entre enero a abril del 2013, periodos por los cuales la recurrente no acreditó la prestación efectiva del servicio realizado por (...) en el Perú, puesto que no acreditó la entrada en vigencia del contrato de trabajo ni el nombramiento como Gerente General de la recurrente; sin embargo, tal como se ha señalado, mediante el Resultado del Requerimiento N.º (...) la administración señaló que la recurrente presentó documentación (correos, entrevistas, reportajes) que acreditaba la efectiva prestación del servicio por parte de (...) a partir de enero del 2013, por lo que levantó dicha observación⁸.

Que al respecto cabe señalar que de conformidad con el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, aplicable al caso de autos, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisándose que mediante esta facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la

etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del referido Código Tributario, los actos de la administración son nulos cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Que el artículo 109 del referido código, dispone que los actos de la Administración Tributaria podrán ser declarados nulos total o parcialmente. La nulidad parcial del acto administrativo no alcanza a las otras partes del acto que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia o se encuentren vinculados, ni impide la producción de efectos para los cuales, no obstante, el acto pueda ser idóneo, salvo disposición legal en contrario.

Que el artículo 150 del mismo código, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, deberá pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados.

Que en ese sentido, cabe señalar que si bien la administración tiene la potestad de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario, ello no la facultaba a adicionar nuevos fundamentos.

Que en tal sentido, toda vez que la administración en la Resolución de Intendencia N.º (...) adicionó tales fundamentos del reparo bajo análisis, manteniendo dicho reparo bajo un aspecto que no había sido considerado en el valor, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el aludido artículo 127, prescindió del procedimiento legal establecido, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario, procede declarar la nulidad de Resolución de Intendencia N.º (...) en cuanto a la adición efectuada.

Que por lo expuesto, corresponde efectuar el análisis del reparo tal y como fue establecido por la administración en fiscalización y en la resolución de determinación materia de impugnación.

Que según el inciso I) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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. Estas retribuciones podrán 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 asimismo, de acuerdo al último párrafo del citado artículo 37, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 este artículo, entre otros.

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 34 de la anotada ley, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del 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 sobre el particular, en las resoluciones N.º 08637-1-2012 y 00274-2-2001, entre otras, este tribunal ha señalado que el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a

las gratificaciones y retribuciones que se acuerden a favor del personal, esto es, 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 asimismo, en las resoluciones N.° 10096-5-2011 y 17792-8-2012, entre otras, este tribunal se ha establecido que las gratificaciones extraordinarias a que se refiere el inciso l) del artículo 37 precitado, 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; en tal sentido, las referidas gratificaciones son deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta.

Que en la Resolución N.° 04040-8-2014 se indica que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (tales como gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con)a finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el criterio de generalidad.

Que este tribunal en reiterada jurisprudencia como la contenida en las resoluciones N.° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, ha señalado que para determinar si los gastos por gratificaciones a que hace referencia el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, debe verificarse que cumplan con el criterio de generalidad, es decir, que hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica, entre otros; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda sólo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que las retribuciones que realiza el empleador en favor de sus trabajadores, entre otros, con motivo del vínculo laboral, son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, entre ellos, el de generalidad, no requiriéndose de una motivación determinada puesto que no existe obligación legal o contractual de efectuarlas, siendo deducibles como gasto, siempre y cuando hubiesen cumplido con los requisitos antes citados.

Que previamente, es necesario resaltar que la administración sustentó la formulación del presente reparo en la falta de acreditación de la obligación contractual de otorgar a su trabajador expatriado, (...) una bonificación extraordinaria para solventar sus gastos familiares en su país de residencia, compensar factores externos distintos a su trabajo, compensar la anormalidad o el carácter extraordinario del trabajo y minimizar el impacto del cambio; y, además, en el incumplimiento del criterio de generalidad; amparándose para ello en el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo ha señalado en los Resultados de los Requerimientos N.° (...) en el Anexo N.° 2 de la Resolución de Determinación N.° (...) y en la resolución apelada.

Que respecto al primer fundamento, es preciso indicar que conforme con el criterio establecido por este tribunal en las resoluciones antes glosadas, las retribuciones a que se refiere el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta 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 en ese sentido, teniendo en consideración que la administración sustenta su acotación, por un lado, en la falta de acreditación de la obligación acordada con su trabajador expatriado para efectuar el pago del referido bono por medio de un contrato y dado que ello no se encuentra previsto normativamente como un requisito para la deducción del referido gasto, se tiene que en este extremo, la acotación no se encuentra debidamente sustentada (...)

Que respecto al segundo fundamento, la recurrente señala que acreditó el cumplimiento del principio de generalidad al otorgar la Bonificación Extraordinaria Expatriados a favor, únicamente, de su trabajador (...) toda vez que era el único funcionario que cumplía con los requisitos estipulados en la Política Interna; siendo que el cargo de (...) no puede ser equiparado, pues eran jerárquicamente distintos y abarcaban responsabilidades diferentes.

Que respecto a la diferencia de las responsabilidades, señala que mediante el documento denominado "Appoinment" se puede observar que el (...) designó a (...) como Gerente General de la División de Minería, y debido a la relevancia de la División de Minería en la obtención de ingresos, (...) es presentado ante la comunidad como el Gerente General de toda la Compañía, esto es, como la persona con la más alta responsabilidad, lo que explica que mediante el Acta de Sesión de la Junta General de Accionistas de 3 de mayo del 2013, se designe a (...) como Gerente General de la Sociedad. Agrega que lo mismo se aprecia en los documentos denominados "Prokura", Job Description y de la Vigencia de Poder contemplada en el asiento C00020 de la Partida Registral N.º (...) Menciona que en el documento denominado "Appoinment" se aprecia que (...) fue designado como Gerente General Adjunto de la División de Técnicas de Energía Comprimida, decisión respaldada por la Junta General de Accionistas mediante el Acta de Sesión de 17 de mayo del 2013, donde se consignó que (...) ocuparía el cargo de Gerente General Adjunto. Agrega que lo mismo se puede observar en los documentos denominados "Prokura", Job Description y de la Vigencia de Poder contemplada en el asiento C00020 de la Partida Registral N.º (...) De lo señalado, concluye que ambos trabajadores expatriados desempeñaban cargos directivos diferentes. Asimismo, respecto al nivel jerárquico de ambos cargos, señala que de acuerdo al organigrama, el cargo que ocupaba (...) se ubica en la cima de la estructura organizativa, lo cual responde al nivel de ingresos que percibe el sector de minería y a la responsabilidad que recae en él, cuyas decisiones inciden en toda la compañía. Agrega que, por debajo de éste, se ubican los demás gerentes, entre ellos, (...) Añade que de acuerdo con el Job Grading del 2013 (mecanismo para evaluar la importancia del cargo dentro de la organización a partir de los siguientes factores: impacto, comunicación, innovación y conocimiento), el puesto de (...) es de mayor relevancia para la compañía que el de (...). En base a lo señalado, concluye que los cargos desempeñados por (...) y (...) son distintos jerárquicamente.

Que asimismo, para demostrar la diferencia de las responsabilidades asumidas por ambos trabajadores expatriados, explica que (...) tenía una responsabilidad más alta que (...) cuyas decisiones solo impactaban al sector que dirigía. Añade que de acuerdo al "Job Description - General Manager", la responsabilidad de (...) estaba directamente vinculada con el crecimiento y la rentabilidad de la compañía lo cual guarda relación con el cargo gerencial que desempeñaba. Por el contrario, aduce que (...) se limitaba al sector de técnica de la energía de comprensión; pues de acuerdo al "Job Description-Compressor Technique Andean Region", éste tenía como responsabilidad promover el desarrollo del sector de Comprensión Técnica, así como encargarse

de la rentabilidad y pérdida del sector. Agrega que la diferencia no solo se observa a la hora de determinar los alcances de sus decisiones, sino también en las facultades de representación que ostentaban frente a terceros ajenos a la compañía, lo cual se evidencia en los documentos denominados "Prokura", los cuales constituyen poderes internos elaborados por la compañía, que brinda información sobre las facultades de representación de cada ejecutivo y los límites cuantitativos con los que estos cuentan, señala que es usual en el mercado, que el gerente general de toda empresa ostente facultades amplias en comparación de un gerente de una división o área en particular. Hace notar que, respecto a las facultades de representación en común, presentan diferencias en cuanto a los límites cuantitativos de dichas potestades, por ejemplo, (...) tenía como facultad determinar la forma de pago de la venta de los equipos de la compañía y otorgar crédito a los clientes, facultad que no se encontraba limitada por monto alguno; mientras que, (...) quien también tenía expedita dicha potestad, tenía como límite el importe ascendente a EUR 500 000,00. Por lo señalado, concluye que se encontraban expuestos a responsabilidades diferentes.

Que con la finalidad de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad, la recurrente presentó diversa documentación, la misma que pasaremos a explicar.

Que en autos obra la Política Interna de 1 de noviembre del 2012 (fojas 1907 a 1908), mediante la cual se establecieron los lineamientos para el otorgamiento de la bonificación extraordinaria para el personal expatriado, con la finalidad de que los profesionales que dejan el país extranjero en el que prestaban servicios puedan adaptarse al Perú sin ninguna dificultad, es decir, para compensar el desplazamiento e incorporación a un país distinto, en el que vivirán junto con su familia. De esta manera, establece que la bonificación se otorgaría a aquellos profesionales que ingresen al país a prestar sus servicios, y que ocupen puestos de primera línea en su estructura organizativa, estos son, los puestos de mayor nivel jerárquico que cumplan con las siguientes características: i) funcionarios cuyas decisiones afecten a la totalidad de la empresa, tanto en el aspecto de crecimiento como de rentabilidad. En ese sentido, no califican como puestos de primera línea los funcionarios con poder de decisión únicamente sobre una división específica; ii) funcionarios que pueden tomar decisiones en representación de la empresa sin limitación cuantitativa alguna respecto de los acuerdos celebrados con proveedores y clientes; iii) funcionarios cuya remuneración neta anual no sea inferior a S/400 000,00.

Que asimismo, la recurrente presentó la Política Global de Expatriación (fojas 2068 a 2124), sin embargo, ella no regula el otorgamiento de la Bonificación Extraordinaria Expatriados, objeto del presente reparo. No obstante, es preciso resaltar que, contrariamente a lo establecido en la Política Interna, la Política Global de Expatriación señala que los beneficios que en ella se regulan, deben ser aplicados a la totalidad de trabajadores expatriados del (...) sin distinción o exclusión alguna.

Que del organigrama del área a cargo de (...) en su calidad de Gerente General Región Andina (fojas 1554 a 1573, 1957), y del organigrama del área a cargo de (...) en su calidad de Gerente General Región Andina CT (fojas 1545 a 1553, 1956), no se verifica la existencia de una relación de jerarquía entre ambos cargos, sino que, por el contrario, se trata de cargos directivos independientes entre sí, ya que cada uno dirige determinadas líneas de negocio. Así, (...) tiene a su cargo las áreas administrativas (Administración y Finanzas; Recursos Humanos; Logística; Seguridad, Salud, Medio Ambiente y Calidad; AC Boliviana) y las líneas de negocio de minería y construcción; mientras que (...) tiene a cargo la línea de negocio de técnicas de energía comprimida. Según esta estructura organizativa, las actuaciones de cada uno, impactarían en sus respectivas líneas de negocio, salvo, las áreas administrativas, que se encuentran bajo la dirección de (...) Además, se aprecia que el personal a cargo de (...) es mayor al personal a cargo de (...)

Que en esa misma línea, del Acta de Junta General de Accionistas de 3 de mayo del 2013 (fojas 1207 a 1209), se aprecia la remoción del cargo de Gerente General de la Sociedad de (...) y la revocatoria de todos los poderes que le fueron otorgados en el ejercicio de su cargo, lo cual se hizo efectivo a partir del 31 de diciembre del 2012. Como consecuencia de ello, la Junta General de Accionistas designó—como reemplazo— a (...) y, asimismo, le otorgó los respectivos poderes de representación general, comercial y bancaria; los cuales también constan en la copia certificada del Asiento C00020 de la Partida N.º (...) del Libro de Sociedades Mercantiles del Registro de Personas Jurídicas (fojas 1616 a 1618). Del Acta de Junta General de Accionistas de 17 de mayo del 2013 (fojas 1205 a 1206), se aprecia el nombramiento de (...) como Gerente General Adjunto a partir del 1 de enero del 2013 y el otorgamiento de poderes de representación general, comercial y bancaria; los cuales también constan en la copia certificada del Asiento C00020 de la Partida N.º (...) del Libro de Sociedades Mercantiles del Registro de Personas Jurídicas (fojas 1613 a 1615). Al respecto, es preciso indicar que los poderes generales, comerciales y bancarios otorgados al Gerente General y al Gerente General Adjunto, son exactamente los mismos. Adicionalmente, los poderes de representación otorgados pueden ser ejercidos para actuar individualmente y a sola firma, salvo algunas que, en el caso de (...) deberán ser ejercidas conjuntamente con un apoderado; y, en el caso de (...) deberá ejercerlas conjuntamente con el Gerente General (...) o un apoderado. En ese sentido, no existen diferencias entre los poderes de representación del Gerente General (...) y el Gerente General Adjunto (...).

Que en autos obra el documento denominado “Prokura” de 23 de agosto del 2013 (fojas 2013 a 2033), documento interno que especifica los poderes de representación de (...) en su calidad de Gerente General, para actuar en nombre de la recurrente ante terceros e internamente en el grupo. Asimismo, se señala que dicho cargo se encuentra bajo las órdenes de (...) Presidente - División URE. De igual forma, obra el documento denominado “Prokura” de 28 de marzo del 2013 (fojas 2034 a 2051), mediante el cual se especifican los poderes de representación de (...) en su calidad de Gerente General - (...) y (...) para actuar en nombre de (...) ante terceros e internamente en el grupo. Asimismo, se precisa que dicho cargo se encuentra bajo las órdenes de (...) Presidente de la División de Calidad del Aire, Técnica de Compresor. En dichos documentos se especifican los poderes del Gerente General y del Gerente General Adjunto, los cuales pueden ser ilimitados o limitados y así también se especifican los poderes cuyo ejercicio no está autorizado. Por ejemplo, se aprecia que: el poder para demandar es ilimitado para (...) y limitado para (...) (€50 000); el poder de aprobar actas de sesiones de directorio, no está autorizado para ninguno; el poder para solicitar préstamos no está autorizado para (...) y sí lo está para (...) pero de forma limitada (€50 000); el poder de firmar en nombre de la recurrente es limitado para (...) mientras que Luciano Wolfarth no está autorizado; el poder de autorizar pagos es ilimitado para (...) mientras que (...) debe firmar conjuntamente con la persona autorizada y siguiendo el procedimiento establecido. Sin perjuicio de los poderes de representación amplios e idénticos que constan en un documento público (Partida Registral), de la evaluación de los documentos internos mencionados, se aprecia una mayor cantidad de poderes otorgados a favor de (...) los límites de los poderes en común son mayores para (...) y son pocos los casos en que los límites de los poderes en común son mayores para (...)

Que es necesario mencionar que lo señalado anteriormente se condice con la estructura corporativa de la recurrente (foja 1976), la que establece que cuenta con dos gerentes generales, estos son, el Gerente General Principal y el Gerente General. En nuestro caso, el Gerente General Principal sería (...) y el Gerente General sería (...) Ello también explicaría el por qué (...) tiene a su cargo dos líneas de negocios y el área administrativa de la recurrente, mientras que, (...) tendría a su cargo una línea de negocio y una menor cantidad de trabajadores a su cargo; sin que todo ello implique una relación de jerarquía entre ambos cargos directivos.

Por el contrario, los poderes de representación que ostentan impactan en sus respectivas líneas de negocio.

Que asimismo, del Documento denominado "Appointment" de 26 de noviembre del 2012 (fojas 2010 a 2012), se aprecia el anuncio del nombramiento de (...) como Gerente General - Andino de la División de Técnicas de minería y excavación de rocas. Asimismo, se menciona que en 1999 (...) se unió a (...) en Garland, Texas, donde consecutivamente ocupó los cargos de Ingeniero de Proyectos, Gerente de Productos, Gerente de Fabricación - Línea Rotativa Estándar y Gerente de Productos - Perforación por Voladura; y que en 2008 ocupó el cargo de Gerente Comercial Regional, Asia - Pacífico. Primero trabajó desde Estados Unidos y a partir del 2010 vivió con su familia en Singapur. Agrega que cuenta con un Bachiller en Ciencias con mención en Ingeniería Mecánica de Texas A&M University, College Station, Texas y un master en Administración de Empresas de Southern Methodist University.

Que asimismo, del Documento denominado "Appointment" de 13 de noviembre del 2012 (fojas 2007 a 2009), se aprecia el anuncio del nombramiento de (...) como Gerente General - Técnica Compresor - Región Andina de la División de Calidad de Aire. Agrega que en el 2000 (...) inició su carrera en (...) como Ingeniero de Ventas; en 2004 pasó 6 meses como apoyo en el área de Desarrollo Comercial y Centro de Clientes y en agosto del mismo año, fue promovido a Gerente de Productos y se convirtió en Gerente de Línea Comercial - Aire Industrial en 2008. Menciona que en diciembre de 2009 asumió el cargo de Gerente de Producto de la División de Aire Industrial. Indica que cuenta con un Bachiller en Ciencias con mención en Ingeniería Mecánica de ISEL Lisboa, Portugal. De lo señalado se advierte que ambos trabajadores expatriados tenían casi la misma cantidad de años de antigüedad en el (...) y una línea de carrera similar, toda vez que, incluso, ostentaron los mismos cargos (Gerente de Productos, Gerente Comercial). Adicionalmente, ambos estudiaron Ingeniería Mecánica, por lo que la única diferencia es que (...) tiene maestría.

Que el documento denominado "General Manager Andean" sin fecha (fojas 2002 a 2006), señala que el Gerente General Regional Andino (Perú, Bolivia y Ecuador), contribuye al crecimiento del Área de Negocios y Divisiones de (...) en la región, en cuanto a la Técnica de Minería y Excavación de Rocas y la Técnica de Construcción. De igual manera, el documento denominado "General Manager Compressor Technique Andean Region" sin fecha (fojas 1996 a 2001), señala que el Gerente General - Técnica de Compresor - Región Andina, cubrirá las áreas de Perú y Bolivia. De ambos documentos se aprecia una descripción general de las responsabilidades, las que son similares y están dirigidas a alcanzar un crecimiento rentable en sus respectivas líneas de negocio, estas son, Minería y Construcción; y, Técnica de Energía de Compresión, respectivamente. Asimismo, describen de forma general y similar los requisitos de experiencia, conocimientos, requisitos educativos, personalidad, por lo que demuestran que se trata de cargos con similitudes profesionales.

Que adicionalmente, obra el documento denominado Job Grading (fojas 1970 a 1995), el cual constituiría un mecanismo para evaluar la importancia del cargo dentro de la organización a partir de los siguientes factores: impacto, comunicación, innovación y conocimiento. Según la recurrente, el referido documento demostraría que el puesto de (...) es de mayor relevancia para la compañía que el de (...). Sin embargo, el referido documento no cuenta con firmas, ni consta quién lo ha elaborado.

Que de lo expuesto se concluye que la recurrente no ha acreditado que (...) y (...) hayan ejercido funciones y responsabilidades diferentes, por el contrario, del análisis previo se establece que las responsabilidades y funciones de ambos son similares, por tanto se tiene que no ha quedado acreditado en autos que el gasto por la Bonificación Extraordinaria Expatriados materia de reparo

cumpliera con el criterio de generalidad, por lo que corresponde confirmar la Resolución de Intendencia N.º (...) en este extremo.

Que contrariamente a lo indicado por la recurrente, se aprecia que en la resolución apelada la administración efectuó una valoración conjunta de la documentación aportada, la que no resultó suficiente a efecto de levantar el reparo en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que al valorar los medios probatorios, la administración vulneró los principios de razonabilidad y de presunción de veracidad, debemos señalar que si bien cuestionó aspectos formales de los documentos presentados, la administración ha emitido observaciones sustanciales que sustentan su decisión, las que conciernen a la materia controvertida, por lo que carece sustento lo señalado por la recurrente.

ii) Concepto no convenido: Bono pensión, ascendente al importe de S/29 455,00.

Que del Punto 1 del Anexo N.º 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2176 a 2177), se aprecia que la administración reparó S/29 455,00, por "Bono Pensión", pues la recurrente no acreditó que se encontraba obligada contractualmente a otorgar dicho bono a favor de su trabajador expatriado (...) ni que su otorgamiento corresponda a alguna de las situaciones previstas en su Política de Expatriados; sustentándose en los Requerimientos N.º (...) y (...) y sus resultados, y en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que conforme con el citado inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría 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. Estas retribuciones podrán 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 según el último párrafo del artículo 37, para determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente 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 l), ll) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que de acuerdo al inciso a) del artículo 34 de la anotada ley, son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto del 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 en las resoluciones N.º 08637-1-2012 y 00274-2-2001, entre otras, se ha señalado que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden a favor del personal, esto es, 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 las resoluciones N.º 10096-5-2011 y 17792-8-2012, entre otras, han establecido que las gratificaciones extraordinarias a que se refiere el inciso l) del artículo 37 precitado, 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.º 04040-8-2014 indica que las retribuciones que realiza el empleador de manera voluntaria en favor de sus trabajadores, en virtud del vínculo laboral (tales como gratificaciones extraordinarias, bonos de productividad, bonificaciones especiales, entre otros), que en estricto son liberalidades (ya que carecen de una motivación específica, dado que pueden ser otorgadas con la finalidad de lograr una mejor identificación con los objetivos de la empresa o generar un incentivo de trabajo y producción, entre otros), constituyen gastos deducibles siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso la administración no cuestiona la fehaciencia de la operación, el destino del bono ni el pago al trabajador expatriado dentro del plazo establecido, sino que repara el gasto únicamente porque la recurrente no acreditó la obligación contractual acordada con su trabajador expatriado, para efectuar este tipo de desembolsos, ni que su otorgamiento corresponda a alguna de las situaciones previstas en su Política de Expatriados; amparándose en el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como lo ha señalado en los Resultados de los Requerimientos N.º (...) en el Anexo N.º 2 de la Resolución de Determinación N.º (...) y en la resolución apelada.

Que conforme con los criterios jurisprudenciales citados, las retribuciones a que se refiere el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, 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 teniendo en consideración que la administración sustenta su acotación en que la recurrente no acreditó la obligación acordada con sus trabajadores extranjeros para efectuar el pago del referido bono por medio de un contrato, ni que su otorgamiento corresponda a alguna de las situaciones previstas en su Política de Expatriados; y, dado que ello no se encuentra previsto normativamente como un requisito para la deducción del referido gasto, se tiene que dicha acotación no se encuentra debidamente sustentada y en consecuencia, corresponde levantar el reparo analizado y revocar la Resolución de Intendencia N.º (...) en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente.

iii) Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida, ascendente a S/ 200 303,00.

Que del Punto 1 del Anexo N.º 2 a la Resolución de Determinación N.º (...) (fojas 2171 a 2176), se aprecia que la administración reparó S/200 303,00, correspondiente a la Remuneración Integral Neta Anual pagada en exceso a favor de sus trabajadores expatriados ((...) y (...)); la que se generó debido a que la Remuneración Integral Neta Anual otorgada a (...) asciende a S/633 256,00, y según el contrato de trabajo era S/487 918,00; y, la Remuneración Integral Neta Anual otorgada a (...) asciende a S/351 258,00 y según el contrato de trabajo era S/296 293,00; sustentándose en los Requerimientos N.º (...) y (...) y sus resultados, y en el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que:

- Los pagos realizados a favor de (...) y (...) por Remuneración Integral Neta Anual, se efectuaron según sus respectivos contratos de trabajo, no existiendo pago en exceso que califique como liberalidad; y que en el supuesto negado que ello se verifique, el exceso en las remuneraciones resultaría deducible según el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- La administración incurre en error al considerar que la Remuneración Integral Anual Neta pagada a (...) asciende a S/633 256,00 y no a S/516,790. Tal error surge al determinar la Renta Neta no acorde con la Política Global de Expatriación ni con el contrato de trabajo celebrado con (...)

- Según la cláusula octava del contrato de trabajo de (...) autorizado por el Ministerio de Trabajo, el paquete salarial comprendía un importe fijo que constituía su remuneración neta anual (Salario Base Neto Anual) y un monto por beneficios adicionales que se le podía otorgar. La definición de Salario Base Neto Anual contenida en la Política Global de Expatriación, establece que es el resultado que se obtiene de descontar del salario bruto los impuestos y las contribuciones sociales del trabajador. Según el documento denominado "RIA 2013 Consolidado Doffing", los ingresos registrados por (...) en el ejercicio 2013, ascendieron a S/2 292 386,00, según el siguiente detalle:

Conceptos aplicados	Importe S/
Sala Básico	560 550,93
Otras remuneraciones afectas	324 991,96
Bonificación extraordinaria expatriado	661 525,42
Compensación variable	23 915,26
Reembolso de gastos médicos	16 835,00
Gratificación legal	118 979,85
Gratificación extraordinaria	8 031,14
Vivienda v colaterales	131 799,81
Vivienda v colaterales	12 996,00
CTS	66 809,60
Asignación escolaridad	175 278,06
Asignación única por viaje	28 113,60
Asignación por festividades	111 297,29
Bono pensión	29 455,02
Vivienda y colaterales	12 586,79
Asignación mensual hijos/cónyuge	9 220,43
Total	2 292 386 00

- El citado listado comprende la Compensación Variable de 20% del sueldo neto que percibió durante el ejercicio 2013; el cual constituye un beneficio adicional a la remuneración fija pactada, conforme con la cláusula octava del contrato de trabajo.

- Dado que el cálculo contiene conceptos que forman parte de la remuneración bruta (como la bonificación extraordinaria y el bono pensión) o conceptos adicionales a la remuneración bruta que no deben estar contempladas en el cálculo de la remuneración neta anual; dedujo dichos importes según el siguiente detalle:

Conceptos aplicados	Importe S/
Bonificación extraordinaria expatriado	463 067,79
Vivienda y colaterales	131 799,81
Vivienda y colaterales	12 996,00

Asignación escolaridad	175 278,06
Asignación única por viaje	28113,60
Asignación por festividades	111 297,29
Bono pensión	29 455,02
Vivienda y colaterales	12 586,79
Asignación mensual hijos/cónyuge	9 220,43
Otros descuentos Volvo	5 152,20
Total	978 966,99

Ingresos registrados	2 292 386,00
Descuentos (-)	978 966,99
Remuneración bruta + Compensación variable	1 313 419,00.

- Tal deducción no aumenta ni disminuye la remuneración bruta otorgada al trabajador y también descuenta el concepto "Otros descuentos Volvo", por la compra efectuada por (...) de una camioneta marca "Volvo" que le pertenecía. Según lo convenido, la forma de pago del vehículo constituía la retención de una parte de la remuneración anual, por lo que si el ingreso del trabajador ascendía a S/2 292 386,00; entonces, S/978 966,99 comprende importes que pertenecen a la remuneración bruta; razón por la cual la remuneración bruta más la compensación variable del trabajador ascendía a S/1 313 419,00; en tal sentido, calcula el Impuesto a la Renta de quinta categoría y el importe pagado por AFP en el ejercicio 2013, como sigue:

Conceptos aplicados	Importe S/	Conceptos aplicados	Importe S/
Ingresos registrados	2 292 386,00	AFP	128 955,90
CTS (-)	66 809,60		
Base para calcular IR 5ta	2 225 576,40		
Impuesto a la Renta 5TA (30%)	667 672,96		

- Según los artículos 2 y 29 de la Ley del Sistema Privado de Pensiones, el aporte por AFP es obligación de cada trabajador dependiente en planilla; recayendo solo en el empleador la obligación de descontar el monto correspondiente de la remuneración del trabajador y hacer el depósito respectivo (agente retenedor), por lo que no hay sustento para deducir el aporte por AFP de la remuneración bruta, por lo cual determina la renta neta (salario bruto menos los impuestos y contribuciones), deduciendo del monto bruto más compensación variable, el Impuesto a la Renta de quinta categoría y AFP; obteniendo la remuneración neta más la compensación variable, como sigue:

Conceptos aplicados	Importe S/
Remuneración bruta (más compensación variable)	1313419,00
IR 5ta	667 672,96
AFP	128 955,90
Remuneración Neta Anual + Compensación Variable	516 790,00

- La remuneración otorgada a (...) no excede lo estipulado en el contrato de trabajo, toda vez que S/516 790,00 están conformados por la remuneración neta fija, ascendente a S/487 918,00; y el

beneficio adicional por S/23 915,29; el cual por la diferencia de tipo de cambio asciende a S/28 872,00.

- Similar situación se advierte en el caso de (...) por lo que de una determinación de la renta neta conforme con los documentos citados y el procedimiento desarrollado, se aprecia que el importe pagado no excede la remuneración pactada en el contrato de trabajo.

Que de lo señalado por las partes, se tiene que para determinar la Remuneración Integral Anual Neta de acuerdo a los contratos de trabajo celebrados con (...) y (...) la recurrente y la administración consideraron los conceptos y deducciones que se resumen a continuación:

Remuneración Integral Anual Neta de (...)

Descripción	Ingresos S/ (*)	IR 5ta categoría	Contribuyente	Sunat
Remuneración integral anual bruta según contrato:				
Salario	560,550.96	168,165.29	560,550.96	560,550.96
Otras Remuneraciones	324,991.96	97,497.59	324,991.96	324,991.96
Gratificación legal	118,979.85	35,693.96	118,979.85	118,979.85
CTS	66,809.59	0.00	66,809.59	66,809.59
Asignación mensual hijos/cónyuge	9,220.00	2,766.00		9,220.00
Gratificación Extraordinaria	8,031.14	2,409.34	8,031.14	8,031.14
Beneficios adicionales a la remuneración integral anual bruta otorgados según contrato:				
Vivienda y colaterales	131,799.81	39,539.94		
Vivienda y colaterales	12,996.00	3,898.80		
Asignación escolaridad	175,278.06	52,583.42		
Asignación Única por viajes	28,113.60	8,434.08		
Asignación por festividades	111,296.77	33,389.03		
Vivienda y colaterales	12,586.79	3,776.04		
Compensación variable	23,915.27	7,174.58	23,915.27	
Conceptos otorgados por decisión de la recurrente:				
Bonificación Extraordinaria Expatriado	661,525.42	198,457.63	198,457.63	
Reembolso de 11astos médicos	16,835.00	5,050.50	16,835.00	
Bono Pensión	29,455.02	8,836.51		
Total	2,292,385.24	667,672.70	1,318,571.40	1,088,583.50
Deducciones				
	Otros descuentos volvo		5,152.20	
	IR 5TA Categoría		667,672.70	455,328.00
	AFP		128,955.90	
	Remuneración integral anual neta otorgada		521,942.81	633,255.50

(*) Remuneración otorgada a (...) según PDT remuneraciones (mayo a diciembre 2013) y detalle proporcionado por la recurrente.

Que del referido cuadro se aprecian las siguientes diferencias:

- a) Asignación Mensual hijos/cónyuge, ascendente a S/9 220,00;
- b) Compensación Variable, ascendente a S/23 915,27;

- c) Bonificación Extraordinaria Expatriado, ascendente a S/198 457,63;
- d) Reembolso de gastos médicos, ascendente a S/16 835,00;
- e) Descuento por concepto de “Otros descuentos Volvo”, ascendente a S/5 152,20;
- f) Descuento por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por la Bonificación Extraordinaria Expatriado, ascendente a S/198 457,63
- g) Descuento por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por el Reembolso de Gastos Médicos, ascendente a S/5 050,50;
- h) Descuento por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por el Bono Pensión, ascendente a S/8 836,51;
- i) Descuento por AFP, ascendente a S/128 955,90.

Remuneración Integral Anual Neta de (...)

Descripción	Ingresos S/ (*)	Ir 5ta categoría	Contribuyente	Sunat
Remuneración integral anual bruta según contrato				
Salario	288,566.66	86,570.00	288,566.66	288,566.66
Otras Remuneraciones	226,615.35	67,984.61	226,615.35	226,615.35
Gratificación legal	56,355.86	16,906.76	56,355.86	56,355.86
CTS	32,874.25	0.00	32,874.25	32,874.25
Gratificación Extraordinaria	3,804.03	1,141.21	3,804.03	3,804.03
Beneficios adicionales a la remuneración integral anual bruta otorgados según contrato				
Vivienda y colaterales	75,959.80	22,787.94		
Vivienda y colaterales	6,879.07	2,063.72		
Asignación escolaridad	128,698.00	38,609.40		
Asignación Única por viajes	26,410.50	7,923.15		
Asignación por festividades	43,235.51	12,970.65		
Total	889,399.03	256,957.43	608,216.15	608,216.15
Deducciones				
		IR 5ta categoría	256,957.43	256,957.43
		AFP	78,268.72	
Remuneración integral anual neta otorgada			272,990.00	351,258.72

(*) Remuneración otorgada a (...) según PDT remuneraciones (junio a diciembre 2013) y detalle proporcionado por la recurrente.

Que del cuadro se aprecia que la única diferencia gira en torno al descuento por AFP por S/78 268,72⁹.

Que del escrito de alegatos (fojas 2416 a 2418) se aprecia que la recurrente sostiene que la administración no incluyó en la determinación de la Renta Integral Anual Bruta la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” y el “Bono Pensión”; ni descontó el Impuesto a la Renta de quinta categoría que se pagó por dichos conceptos, para determinar la Renta Integral Anual Neta de

Que cabe resaltar que de los escritos de descargos presentados durante el procedimiento de fiscalización (fojas 1690 a 1691, 1676/vuelta, 1668 a 1669), del escrito de reclamación (fojas 2133 a 2139) y del escrito de apelación (fojas 2242 a 2245); se aprecia que la recurrente excluyó

el “Bono Pensión” de la determinación de la Remuneración Integral Anual Bruta; lo que coincide con lo determinado por la administración (conforme se aprecia en el cuadro anterior), y que no presentó argumento alguno mediante el cual se retractara de su proceder o cuestionara el proceder de la administración, por lo que se concluye que tal aspecto no generó controversia alguna. Sin embargo, en su escrito de alegatos cuestiona que la administración no haya incluido en la Remuneración Integral Anual Bruta el Bono Pensión; ni haya descontado el Impuesto a la Renta de quinta categoría pagado por tal concepto; contradiciéndose, en el mismo escrito, al efectuar la determinación (foja 2414), pues vuelve a excluir el Bono Pensión de la Remuneración Integral Anual Bruta. Por tanto, y en aplicación del artículo 147 del Código Tributario, la supuesta diferencia por “Bono Pensión”, ascendente a S/29 455,02, no puede ser materia de discusión debido a que este aspecto no fue impugnado en su recurso de reclamación.

Que la recurrente añade que la remuneración de los trabajadores, acorde con los Contratos de Trabajo y Política Global de Expatriación, comprende un monto fijo pactado y conceptos adicionales como la “Compensación variable”, la que fue erróneamente incluida por la administración en el cálculo del monto fijo pactado con (...)

Que cabe precisar que de los Requerimientos N.º (...) y sus resultados (fojas 1703, 1675/vuelta, 1604/vuelta), de la Resolución de Determinación N.º (...) (foja 2174) y de la resolución apelada (foja 2231/vuelta); se aprecia que la administración nunca consideró la Compensación Variable en la Remuneración Integral Anual Bruta, por lo que lo alegado por la recurrente es incorrecto. Por el contrario, de los escritos de descargos presentados durante el procedimiento de fiscalización (fojas 1690 a 1691, 1676/vuelta, 1668 a 1669), del escrito de reclamación (fojas 2133 a 2139) y del escrito de apelación (fojas 2242 a 2245) se aprecia que fue la propia recurrente la que incluyó la “Compensación Variable” en la Remuneración Integral Anual Bruta, diferencia que también se puede visualizar en el cuadro anterior. Por tanto, en su escrito de alegatos cuestiona –erróneamente– que la administración no haya incluido en la Remuneración Integral Anual Bruta a la “Compensación Variable” (lo cual es incorrecto, conforme a lo expuesto); contradiciéndose, en el mismo escrito, al efectuar la referida determinación (foja 2414), pues vuelve a incluir dicho concepto en la Remuneración Integral Anual Bruta. Por lo expuesto, podemos concluir que no existe controversia en este extremo, en tanto que, según lo alegado por la recurrente en su escrito de alegatos, está de acuerdo con el hecho que la administración no haya incluido la Compensación Variable, ascendente a S/23 915,27, en la Remuneración Integral Anual Bruta.

Que la recurrente aduce que la administración no descontó los aportes por AFP para determinar la Remuneración Integral Anual Neta de (...) y (...) pues consideró erróneamente que tales aportaciones corresponden al empleador; a pesar que la legislación establece que los aportes por AFP son obligaciones de los trabajadores, pudiendo ser éstas deducidas de sus remuneraciones; y solo recae en el empleador la obligación de descontar el monto correspondiente de la remuneración del trabajador y hacer el depósito respectivo (agente retenedor).

Que por tanto, se aprecia que la recurrente solo cuestiona las diferencias por los siguientes conceptos:

- a) Bonificación Extraordinaria Expatriado, ascendente a S/198 457,63.
- b) Descuento por Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por la Bonificación Extraordinaria Expatriado, ascendente a S/198 457,63.
- c) Descuento por concepto del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por el Bono Pensión, ascendente a S/8 836,51.

d) Descuento por aportes por AFP, ascendente a S/128 955,90, respecto de (...) y, ascendente a S/78 268,72¹⁰, respecto de (...)

Que considerando que las diferencias mencionadas constituyen los únicos aspectos controvertidos, corresponde confirmar los demás extremos de la determinación de la Remuneración Integral Anual Neta efectuada por la administración.

Que de lo expuesto anteriormente, se tiene que la controversia gira en torno a la determinación de la Remuneración Integral Anual Neta a la que se refieren los respectivos contratos de trabajo celebrados por la recurrente con los señores (...) y (...)

Que de acuerdo al artículo 8 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 003-97-TR, el empleador podrá pactar con el trabajador que perciba una remuneración mensual no menor a 2 UIT, una remuneración integral computada por periodo anual, que comprenda todos los beneficios legales y convencionales aplicables a la empresa, con excepción de la participación en las utilidades.

Que el artículo 14 del Reglamento de la Ley de Fomento al Empleo, aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 001-96-TR, establece que el convenio sobre remuneración integral, debe precisar si comprende a todos los beneficios sociales establecidos por ley, convenio colectivo o decisión del empleador, o si excluye uno o más de ellos; de lo contrario, a falta de precisión, se entenderá que los comprende a todos, con la sola excepción, de la participación o asignación sustitutoria de las utilidades. Asimismo, prescribe que las partes determinarán la periodicidad de pago de la remuneración integral. En ese sentido, señala que, de establecerse una periodicidad mayor a la mensual, el empleador está obligado a realizar las aportaciones mensuales de ley que afectan dicha remuneración, deduciendo dichos montos en la oportunidad que corresponda.

Que el artículo 15 del referido reglamento, establece que para la aplicación de exoneraciones o inafectaciones tributarias, se deberá identificar y precisar en la remuneración integral el concepto remunerativo objeto del beneficio.

Que según el artículo 15 de las Normas reglamentarias relativas a la obligación de los empleadores de llevar Planillas de Pago, aprobadas mediante Decreto Supremo N.º 001-98-TR, tratándose de trabajadores que perciban una remuneración integral cuyo abono sea pactado con periodicidad superior a un mes, el empleador deberá registrar mensualmente en la planilla, el importe de la alícuota correspondiente a cada mes de labores.

Que el artículo 4 del Reglamento de la Ley N.º 29351, Ley que reduce costos laborales a los aguinaldos y gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad, aprobado por Decreto Supremo N.º 007-2009-TR, prescribe que en el caso de convenios de remuneración integral anual, la inafectación de las gratificaciones por Fiestas Patrias y Navidad (a aportaciones, contribuciones, descuentos de cualquier índole; excepto aquellos otros descuentos establecidos por ley o autorizados por el trabajador) alcanza a la parte proporcional que corresponda a las gratificaciones por fiestas patrias y navidad, la misma que deberá estar desagregada en la planilla electrónica.

Que con la finalidad de acreditar que la Remuneración Integral Anual Neta pagada a sus trabajadores expatriados se encontraba acorde con lo pactado en sus respectivos contratos de trabajo, la recurrente presentó la documentación que a continuación se analiza.

- Contrato de Trabajo con Personal Extranjero suscrito el 8 de enero del 2013 (fojas 1945 a 1952), aprobado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo a través del Expediente N.º 21171-2013-MTPE/1/20.13 de 19 de febrero del 2013 mediante el cual (...) de nacionalidad estadounidense, se obligó a prestar sus servicios a favor de la recurrente en el cargo de Gerente

General - Región Andina - MR y CR; y como contraprestación, se estableció una Remuneración Integral Anual Neta ascendente a S/263 314,00 y \$80 388,00, la que incluiría las gratificaciones legales de fiestas patrias y de navidad, la bonificación extraordinaria regulada por la Ley N.º 29351, la remuneración vacacional regulada por el Decreto Legislativo N.º 713, la asignación familiar y el beneficio de la compensación por tiempo de servicios establecida en el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 650, así como cualquier otro beneficio de carácter legal y convencional que le corresponda al trabajador expatriado por la prestación de sus servicios. Además, las partes acordaron que la Remuneración Integral Anual Neta sería abonada en 12 cuotas mensuales por un valor neto de S/7 406,58 y EUR4 485,75, respectivamente. Precizaron que la participación legal en las utilidades de la recurrente no estaría comprendida en la Remuneración Integral Anual Neta.

En dicho contrato las partes establecieron que a partir de la entrada en vigencia del contrato, cualquier beneficio de carácter económico que por mandato de un dispositivo legal sea aplicable al trabajador expatriado, daría lugar a su pago efectivo por parte de la recurrente con arreglo a ley, sin embargo, el trabajador convino en disminuir la parte de su remuneración mensual que resulte necesaria para satisfacer el pago de dicho beneficio, lo que implicó que en función a este mecanismo de absorción y compensación, en modo alguno se produciría una variación de la Remuneración Integral Anual Neta pactada por sus servicios. Agregaron que en tanto la Remuneración Integral Neta Anual contiene montos variables, los conceptos que integran la compensación por tiempo de servicios, gratificaciones legales, bonificación extraordinaria, remuneración vacacional, entre otros, podían estar sujetos a variaciones. Adicionalmente a la Remuneración Integral Anual Neta, las partes acordaron que el trabajador percibiría los siguientes beneficios: i) bonificación variable de periodicidad anual ascendente, como máximo, al 20% de su sueldo neto anual; ii) asignación por escolaridad de acuerdo a la Política de Expatriación, iii) una vivienda, iv) pasajes aéreos para el traslado inicial y durante la asignación cuando se traslade a su País de origen, v) un vehículo.

El contrato precisa que para cualquier discrepancia sobre el monto y exigibilidad de los beneficios, las partes se someterían a la Política Global de Expatriación, la misma que sería aplicable durante la ejecución de sus servicios en el Perú en tanto los términos y condiciones establecidos para los beneficios no se contrapongan a las normas legales aplicables en cada caso.

- Contrato de Trabajo con Personal Extranjero suscrito el 5 de abril del 2013 (fojas 1938 a 1944), aprobado por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo a través del Expediente N.º 45837-2013-MTPE/1/20.23, mediante el cual (...) de nacionalidad portuguesa, se obligó a prestar sus servicios a favor de la recurrente en el cargo de Gerente General Región Andina CT - General Manager Andean; y como contraprestación, se estableció una Remuneración Integral Anual Neta ascendente a S/88 879,00 y EUR 53 829,00, la que incluiría las gratificaciones legales de Fiestas Patrias y de Navidad, la bonificación extraordinaria regulada por la Ley N.º 29351, la remuneración vacacional regulada por el Decreto Legislativo N.º 713, la asignación familiar y el beneficio de la compensación por tiempo de servicios establecida en el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 650, así como cualquier otro beneficio de carácter legal y convencional que le corresponda al trabajador expatriado por la prestación de sus servicios. Además, las partes acordaron que la Remuneración Integral Anual Neta sería abonada en 12 cuotas mensuales por un valor neto de S/7 406,58 y EUR4 485,75, respectivamente. Precizaron que la participación legal en las utilidades de la recurrente no estaría comprendida en la Remuneración Integral Anual Neta.

Las partes establecieron que a partir de la entrada en vigencia del contrato, cualquier beneficio de carácter económico que por mandato de un dispositivo legal sea aplicable al trabajador expatriado, daría lugar a su pago efectivo por parte de la recurrente con arreglo a ley, sin

embargo, el trabajador convino en disminuir la parte de su remuneración mensual que resulte necesaria para satisfacer el pago de dicho beneficio, lo que implicó que, en función a este mecanismo de absorción y compensación, en modo alguno se produciría una variación de la Remuneración Integral Anual Neta pactada por sus servicios. Agregaron que en tanto la Remuneración Integral Neta Anual contiene montos variables, los conceptos que integran la compensación por tiempo de servicios, gratificaciones legales, bonificación extraordinaria, remuneración vacacional, entre otros, podían estar sujetos a variaciones. Adicionalmente a la Remuneración Integral Anual Neta, las partes acordaron que el trabajador percibiría los siguientes beneficios: i) bonificación variable de periodicidad anual ascendente, como máximo, al 20% de su sueldo neto anual; ii) asignación por escolaridad de acuerdo a la Política de Expatriación, iii) una vivienda, iv) pasajes aéreos para el traslado inicial y durante la asignación cuando se traslade a su País de origen, v) un vehículo.

El contrato precisa que para cualquier discrepancia sobre el monto y exigibilidad de los beneficios, las partes se someterían a la Política Global de Expatriación, la que sería aplicable durante la ejecución de sus servicios en el Perú en tanto los términos y condiciones establecidos para los beneficios no se contrapongan a las normas legales aplicables en cada caso.

Que de acuerdo a lo establecido en las cláusulas octavas de los referidos contratos de trabajo, se tiene que la remuneración a favor de los trabajadores expatriados comprende lo siguiente:

Remuneración = Remuneración Integral Anual Neta (de impuestos y contribuciones a la seguridad social) + Bonificación Variable (máximo 20% de su sueldo neto anual) + beneficios adicionales.

Que asimismo, se tiene que la Remuneración Integral Anual Neta (de impuestos y contribuciones a la seguridad social) comprende las gratificaciones legales de Fiestas Patrias y de Navidad, la bonificación extraordinaria regulada por la Ley N.º 29351, la remuneración vacacional regulada por el Decreto Legislativo N.º 713, la así nación familiar y el beneficio de la compensación por tiempo de servicios establecida en el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 650, **así como cualquier otro beneficio de carácter legal y convencional que le corresponda al trabajador expatriado por la prestación de sus servicios.**

Que en virtud a lo expuesto, es posible concluir que no corresponde incluir a la Bonificación Extraordinaria Expatriados en la Remuneración Integral Anual Bruta, toda vez que no constituye un concepto convencional que le corresponda al trabajador expatriado por la prestación de sus servicios, sino de un pago ocasional a título de liberalidad otorgado por la recurrente, pues su otorgamiento fue establecido mediante la Política Interna, la que señala que se trata de un beneficio de naturaleza extraordinaria que será entregado por única vez a favor del profesional que cumpla los criterios establecidos en ella. En consecuencia, tampoco corresponde deducir de la Remuneración Integral Anual Bruta el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por un concepto que no se encuentra comprendido en la misma.

Que en ese sentido, no corresponde deducir de la Remuneración Integral Anual Bruta el Impuesto a la Renta de Quinta Categoría pagado por Bono Pensión, toda vez que el Bono Pensión no está comprendido en la misma, tal y como la propia recurrente ha sostenido durante el procedimiento de fiscalización y en el procedimiento contencioso tributario (incluso en la determinación contenida su escrito de alegatos, reiteró su posición -foja 2414).

Que asimismo, corresponde que la administración descuente los aportes por AFP, para determinar la Remuneración Integral Anual Neta de (...) y (...) toda vez que de acuerdo a nuestra legislación las aportaciones al sistema de pensiones son obligaciones de los trabajadores; mientras que el empleador únicamente actúa como agente retenedor.

Que por tanto, corresponde revocar Resolución de Intendencia N.º (...) en el extremo del presente reparo, debiendo la administración reliquidar la Remuneración Integral Anual Neta de (...) y (...) según lo expuesto.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los argumentos esgrimidos por la recurrente.

Nulidad

Que la recurrente sostiene que la Resolución de Intendencia N.º (...) es nula, en el extremo del reparo por "Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida", al haber vulnerado el debido procedimiento, toda vez que no se pronunció sobre sus argumentos expuestos en su recurso de reclamación, ni valoró los medios probatorios proporcionados, lo que además vulnera su derecho de defensa y el principio de verdad materia. Menciona que la administración sin haber realizado un análisis de lo expuesto, quitó relevancia a sus argumentos, confirmando el reparo según la interpretación de los contratos de trabajo realizada por el área acotadora. En ese sentido, señala que la administración no valoró sus argumentos y medios probatorios proporcionados, de lo contrario hubiese levantado el reparo.

Que al respecto se tiene que si bien la recurrente aduce que la apelada no ha valorado sus argumentos y medios probatorios presentados en instancia de reclamación, en torno al reparo por "Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida", de su revisión y de lo expuesto en los considerandos precedentes se aprecia que la apelada contienen los fundamentos fácticos y jurídicos que le sirvieron de base y que decidió sobre todas las cuestiones planteadas en la reclamación y cuantas suscitaron en el expediente, conforme con el artículo 129 del Código Tributario; debiendo precisarse que la administración sí valoró los argumentos y pruebas presentadas en torno a la Remuneración Integral Anual Neta, en razón de lo cual señaló que la determinación de la recurrente no se encontraba sustentada en el contrato de trabajo celebrado con su trabajador expatriado (...) no advirtiéndose vulneración alguna al derecho de defensa y al principio de debido procedimiento como señala la recurrente. Situación distinta es que la recurrente no esté de acuerdo con la evaluación realizada por parte de la administración de sus argumentos y medios probatorios, lo cual no conlleva a la declaración de nulidad, por lo que no corresponde amparar la nulidad alegada.

Resolución de Multa N.º (...)

Que la Resolución de Multa N.º (...) (fojas 2219 a 2222) fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, sustentándose en la Resolución de Determinación N.º (...)

Que dado que se han levantado algunos de los reparos que sustentan la citada multa, corresponde emitir similar pronunciamiento y revocar la Resolución de Intendencia N.º (...) en este extremo, a efecto que la administración reliquide la sanción contenida en la Resolución de Multa N.º (...)

Que en cuanto a que no se ha configurado la infracción acotada, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva, corresponde señalar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que de acuerdo con el criterio recogido en las resoluciones N.º 12434-4-2007 y 11209-4-2012, entre otras, la ausencia de dolo no exime al infractor de la aplicación de la sanción.

Que con relación a la sentencia recaída en el Expediente N.º 115-97 de la Sala Civil de la Corte Suprema, la cual refiere que debe tomarse en consideración la conducta del contribuyente, se debe reiterar que conforme con el artículo 165 del Código Tributario las infracciones se determinan de forma objetiva, siendo que además conforme se ha señalado en reiterada jurisprudencia de este tribunal, dicha sentencia es aplicable al caso dilucidado en ella, al igual que el caso de la Sentencia de Casación N.º 1731-2007 Lima también invocada por la recurrente.

Que respecto a que la administración no ha seguido el procedimiento administrativo sancionador previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquél o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como en el presente caso, no procede aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este tribunal en la Resolución N.º 11360-8-2015, entre otras, más aún cuando en el mismo sentido, la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N.º 1311 señala que los procedimientos especiales seguidos ante Sunat y el Tribunal Fiscal se rigen supletoriamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General, no siendo aplicable lo previsto por los numerales 1 y 2 del artículo 11 del Título Preliminar de dicha ley, así como que estas entidades se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos por los artículos 168 y 171 del Código Tributario, no siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 230 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que no resulta atendible lo indicado por la recurrente sobre el particular.

Resolución de Intendencia N.º (...)¹¹

Que la recurrente sostiene que las Resoluciones de Intendencia N.º (...) a (...) que declararon improcedentes sus solicitudes de devolución de los pagos indebidos y/o en exceso del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, no se encuentran arregladas a ley porque la administración no considera que los efectos de los valores aludidos se encuentran suspendidos a la fecha, al encontrarse impugnados, por lo que solicita que se ordene a la administración estar a lo que se resuelva sobre la procedencia de los valores por los cuales efectuó el pago indebido.

Que es materia de controversia determinar si la Resolución de Intendencia N.º (...) que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Intendencia N.º (...) a (...) se encuentra conforme a ley.

Que según el artículo 162 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria, deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles siempre que, conforme con las disposiciones pertinentes, requiriéndose de pronunciamiento expreso de la administración.

Que de acuerdo con el artículo 163 del anotado código, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas con la determinación de la obligación tributaria serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las que serán reclamables.

Que el inciso b) del artículo 92 del mencionado código, dispone que los administrados tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38 del mismo código prevé que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la administración, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que el 14 de mayo del 2019, mediante Formularios 4949 N.º (...) y (...) (fojas 1, 2, 49, 50, 94 y 95), la recurrente solicitó la devolución del pago indebido y/o en exceso efectuado por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y multa vinculada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por S/239 709,00, S/9 834,00 y S/21,00.

Que las referidas solicitudes fueron declaradas improcedentes mediante las Resoluciones de Intendencia N.º (...) a (...) (fojas 19 y 20), al considerar que los pagos realizados se encontraban imputados al pago del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y la multa por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada a dicho tributo y periodo, contenidos en la Resolución de Determinación N.º (...) y la Resolución de Multa N.º (...) las cuales se encontraban impugnadas.

Que el 23 de julio del 2019, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Intendencia N.º (...) a (...) los cuales fueron declarados infundados mediante la Resolución de Intendencia N.º (...) al considerar que los pagos efectuados se encontraban imputados a la Resolución de Determinación N.º (...) y a la Resolución de Multa N.º (...) por lo que constituían pagos válidos.

Que como se advierte del análisis realizado en la presente resolución respecto de la apelación contra Resolución de Intendencia N.º (...) la administración emitió la Resolución de Determinación N.º (...) y la Resolución de Multa N.º (...) como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, y en esta instancia se han levantado los reparos por Bono Pensión y Remuneración Integral Anual Neta mayor a la convenida contenidos en la Resolución de Determinación N.º (...) y se ha ordenado a la administración que reliquide dicho valor, así como la Resolución de Multa N.º (...)

Que en tal sentido, dado que los pagos cuya devolución se solicita fueron imputados a la Resolución de Determinación N.º (...) y la Resolución de Multa N.º (...) cuya reliquidación se ha ordenado en esta instancia, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N.º (...) a efecto que la administración emita un nuevo pronunciamiento respecto de las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente, considerando lo expuesto en la presente resolución con relación a la Resolución de Determinación N.º (...) y la Resolución de Multa N.º (...)

Que el informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes (fojas 238 y 2382 de los Expedientes N.º 5764-2020 y 5837-2020).

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

Resuelve:

1. Acumular los procedimientos tramitados con Expedientes N.º 5837-2020 y 5764-2020.

2. Declarar nula la Resolución de Intendencia N.º (...) en el extremo que adiciona fundamentos respecto del reparo por "Bonificación Extraordinaria Expatriados".

3. Revocar la Resolución de Intendencia N.º (...) en el extremo de los reparos por Bono pensión y Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida, así como la Resolución de Multa N.º (...) debiendo la administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y **confirmarla** en lo demás que contiene.

4. Revocar la Resolución de Intendencia N.º (...) de 18 de noviembre del 2019, debiendo la administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

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 Las fojas que se señalan en adelante corresponden al Expediente N.º 5837-2020.

2 La administración formuló el reparo por “concepto otorgado no convenido: Reembolso de gastos médicos”, ascendente a S/16 835,00; el mismo que, según la apelada (foja 2237/vuelta) fue aceptado por la recurrente al no haber sido objeto de impugnación en el presente procedimiento contencioso tributario, lo cual consta en el recurso de reclamación (foja 2164).

3 Según el Resumen del Cuadro N.º 1, los conceptos no convenidos otorgados a favor de (...) son: i) Bonificación Extraordinaria Expatriado por S/661 525,42; ii) Reembolso de gastos médicos por S/16 835,00; iii) Gratificación Extraordinaria por S/8 031,14; y, iv) Bono Pensión por S/29 455,02. Asimismo, según el Resumen del Cuadro N.º 2, el concepto no convenido otorgado a favor del trabajador expatriado, (...) es la gratificación extraordinaria por S/3 804,03 Únicamente son materia de controversia la “Bonificación Extraordinaria Expatriados” y el “Bono Pensión”.

4 La “Deducción Indevida por Remuneración Integral Anual Expatriados” estaba conformada por los siguientes reparos:

Reparos	Importe S/	Total S/
Conceptos no convenidos otorgados a favor del trabajador expatriado (...)		707 815,00
Bonificación extraordinaria expatriado	661 525,00	
Reembolso de gastos médicos	16 835,00	
Bono Pensión	29 455,00	
Remuneración integral neta anual mayor a la convenida		200 303,00
Remuneración integral en exceso en proporción a los periodos trabajados en el 2013		286 094 00
Aportaciones a ESSALUD no acreditadas		59 537 00
Total		1253749,00

Los reparos materia de controversia son: i) Bonificación Extraordinaria Expatriados, ascendente a S/661 525,00; ii) Bono Pensión por S/29 455,00; y, iii) Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida por S/200 303,00.

5 La administración dejó constancia de la regularización de las siguientes observaciones: i) “Aportaciones de ESSALUD no acreditadas” por S/59 537,00; y, ii) “Remuneración Integral Neta otorgada en exceso en proporción a los meses trabajados por los trabajadores expatriados”, como consecuencia la “Deducción Indevida por Remuneración Integral Anual Expatriados”, se redujo a S/908 118,00, conformado por: i) Bonificación Extraordinaria Expatriados por S/661 525,00; ii) Reembolso de Gastos Médicos por S/16 835,00; iii) Bono Pensión por S/29 455,00; y, iv) Remuneración Integral Neta Anual mayor a la convenida por S/200 303,00.

6 La administración también mantuvo la observación por “Reembolso de gastos médicos” por S/16 835,00, que fue aceptado por la recurrente en tanto no fue objeto de impugnación.

7 La administración también reparó por “concepto otorgado no convenido: Reembolso de gastos médicos por S/16 835,00”; el que no fue impugnado, conforme consta en el recurso de reclamación (foja 2164).

8 Cabe señalar que ello se condice con el levantamiento de la observación por “Remuneración Integral Neta otorgada en exceso en proporción a los meses trabajados por los trabajadores expatriados”, ascendente a S/286 094,00; formulada en el Resultado del Requerimiento N.º (...) al considerar que: i) la recurrente acreditó el vínculo laboral con (...) a partir de mayo del 2013 (conforme a la entrada en vigencia del contrato que iniciaba una vez producida la aprobación del contrato por parte del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y la calidad migratoria habilitante - Visa de Trabajo y el correspondiente Carné de Extranjería, así como la fecha en el que lo nombran como Gerente General de la recurrente y las respectivas declaraciones juradas PDT 601 - Remuneraciones presentadas ante Sunat de mayo a diciembre 2013), por lo que le correspondía una remuneración proporcional a los meses trabajados en el ejercicio 2013, el cual comprende solo 8 meses; por lo que determinó un exceso, ascendente a S/162 639,00; y, ii) la recurrente acreditó el vínculo laboral con (...) a partir de junio del 2013 (conforme a la entrada en vigencia del contrato que iniciaba una vez producida la aprobación del contrato por parte del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo y la calidad migratoria habilitante - Visa de Trabajo y el correspondiente Carné de Extranjería, así como la fecha en el que lo nombran como Gerente General Adjunto de la recurrente y las respectivas declaraciones juradas PDT 601 - Remuneraciones presentadas ante Sunat de junio a diciembre 2013), por lo que le correspondía una remuneración proporcional a los meses trabajados en el ejercicio 2013, el cual comprende solo 7 meses; por lo que determinó un exceso ascendente a S/123 455,00. Posteriormente, en el Resultado del Requerimiento N.º (...) la administración levantó la referida observación, al considerar que con la documentación presentada (correos electrónicos en inglés y en castellano, reportajes, entrevistas y publicaciones), se demostró la efectiva prestación del servicio durante el 2013 de sus trabajadores (...)

9 Cabe señalar que el monto del descuento por AFP, no fue posible visualizarlo en las determinaciones expuestas por la recurrente y por la administración. Por lo que se obtuvo al efectuar la siguiente operación: Remuneración Integral Anual

10 Cabe señalar que no fue posible visualizar el monto del descuento por AFP en las determinaciones expuestas por la recurrente y la administración, por lo que éste se obtuvo con la siguiente operación: Remuneración Integral Anual Neta=Remuneración Integral Anual Bruta - (Impuesto a la Renta de Quinta Categoría + AFP).

11 Las fojas que se señalan en adelante corresponden al Expediente N.º 5764-2020, salvo precisión distinta.