



Firmado Digitalmente por  
DIAZ TENORIO Diego Arturo  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 28/04/2021 10:42:06  
COT  
Motivo: En señal de  
conformidad



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

**EXPEDIENTE N°** : 12014-2019  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multas  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 20 de abril de 2021

**VISTA** la apelación interpuesta por , con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° :  
contra la Resolución de Intendencia N° de 22 de agosto de 2019, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente, con relación al reparo por reversión de ingresos no vinculados a ingresos reconocidos en el ejercicio 2015, sostiene que a lo largo del ejercicio procedió a efectuar múltiples estimaciones mensuales de ingresos, que en el mes siguiente fueron extornadas a fin de generar una nueva provisión, hasta la emisión del comprobante de pago, siendo que en algunos casos la provisión del ingreso difiere del importe facturado, sin embargo, se procede a reconocerla en el mes en que se emite el comprobante de pago; y que estas reversiones son consecuencia de cambios en las estimaciones conforme se regula en la NIC 8, y que en el marco del proceso de fiscalización procedió a detallar su práctica contable.

Que indica que la disminución de ingresos por S/ 1 249 781,66 en el ejercicio fiscalizado, corresponde a una reversión de la estimación de ingresos por concepto de obras reconocida en el mes de diciembre de 2014, que erróneamente se consideró como ingreso por obras cuando era un ingreso por dividendos por S/ 1 008 747,00 y devolución de mutuo por S/ 343 728,96, agrega que, si bien los importes no coinciden, el efecto de la reversión fue neutro; en ese sentido, no se puede generar la obligación de gravar un ingreso que por su naturaleza está fuera del ámbito de aplicación del impuesto (dividendos percibidos por personas jurídicas domiciliadas y devolución de préstamos). Además, precisa que no se duplica la deducibilidad, pues el efecto neutro solo se origina cuando los ingresos son gravables, y este corresponde al extorno de un ingreso reconocido en el ejercicio anterior, por lo que corresponde deducirlo como un menor ingreso en el ejercicio 2015.

Que menciona que en su cuenta corriente del mes de febrero de 2015 del Banco N° 000- se aprecia el depósito por concepto de: (i) dividendos por su participación en el por S/ 1 008 747,00, y (ii) devolución de mutuo efectuado al referido consorcio por S/ 343 728,96. Añade que respecto del monto revertido por S/ 134 129,96, los ingresos por servicios prestados fueron reconocidos en el ejercicio 2012, sin embargo, las facturas vinculadas a estos (Facturas N° recién se emitieron en el ejercicio 2015, por lo que la contabilización de tales ingresos debía ser neutralizada. Asimismo, explica que el importe revertido en el mes de enero de 2015 por la suma de S/ 52 411,70 corresponde a un ingreso reconocido en la Cuenta en el mes de diciembre de 2014, el cual se encuentra asociado a la Factura N de 27 de febrero de 2015, y que si bien no coinciden las cifras ni la cuenta en la que se anota el ingreso (Cuenta 70321), se trata del mismo ingreso.

Que respecto al reparo por reversión de ingresos devengados en el ejercicio 2015 no sustentada, refiere que en el ejercicio 2014 se devengaron ingresos por S/ 934 482,72, sin embargo, dado que estos recién fueron facturados en el mes de febrero de 2015, mediante las Facturas N° se revirtieron para no tributar dos veces por el mismo ingreso. Expresa que la conclusión de la Administración es general,



Firmado Digitalmente por  
QUEUNA DÍAZ Raul Nicolas  
FAU 20131370645 soft  
Fecha: 28/04/2021 10:02:49  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
VILLANUEVA ARIAS Ursula  
Isabel FAU 20131370645  
soft  
Fecha: 28/04/2021  
10:12:59 COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



Firmado Digitalmente por  
BARRERA VASQUEZ Sarita  
Emperatriz FAU  
20131370645 soft  
Fecha: 28/04/2021 10:15:40  
COT  
Motivo: Soy el autor del  
documento



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

advirtiéndose una falta de valoración de los medios probatorios ofrecidos, lo que atenta contra el principio de verdad material. Añade que la Factura N° por concepto de alquiler de equipos se sustenta en la Valorización Contrato de Alquiler de Equipos N° 14, en la cual se aprecia ítems efectuados en diciembre de 2014, a pesar de lo cual la Administración concluyó que el ingreso se había devengado en el ejercicio 2015, por lo tanto, considerando que puso a disposición de su cliente maquinarias desde el 26 de diciembre de 2014 hasta el 25 de enero de 2015, tendría que reconocerse el extorno de los ingresos que corresponden al ejercicio 2014.

Que con relación al reparo por activo financiero (inversión) considerado indebidamente como gasto, alega que el Requerimiento N° que lo sustenta resulta nulo, toda vez que este requerimiento fue emitido después de haber concluido el procedimiento de fiscalización.

Que, en cuanto al reparo por bonificaciones por política de incentivo, aduce que la Administración modificó el sustento del reparo en la instancia de reclamación, lo que no se encuentra permitido por el artículo 127 del Código Tributario.

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de un procedimiento de fiscalización a la recurrente, efectuó reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, por reversión de ingresos no vinculados a ingresos reconocidos en el ejercicio 2015, reversión de ingresos devengados en el ejercicio 2015 no sustentada, gastos por devolución de carta fianza no vinculados con la generación de renta gravada, deducción no sustentada, adquisición de activo fijo considerado como gasto, bonificaciones por política de incentivo, y activo financiero (inversión) considerado indebidamente como gasto. Asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que precisa que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015 se sustentan en reparos a la base de cálculo por ingresos no declarados, y en la modificación del coeficiente determinado teniendo en cuenta el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2013 y 2014; y que por tales pagos a cuenta también detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de autos se tiene que mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 1408, 1409, 1430 y 1431), se inició un procedimiento de fiscalización definitiva a la recurrente del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015; y como consecuencia del citado procedimiento de fiscalización la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 0101656 y las Resoluciones de Multa N° giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 1520 a 1552).

Que, en ese sentido, la materia en controversia consiste en determinar si los reparos impugnados se encuentran arreglados a ley, no obstante, previamente, corresponde emitir pronunciamiento sobre las nulidades invocadas por la recurrente.

## **Nulidad**

### Nulidad por modificación o cambio de fundamento

Que la recurrente deduce la nulidad de la resolución apelada respecto al reparo por bonificación por política de incentivo, pues afirma que la Administración modificó el sustento del reparo en la instancia de reclamación, lo que no se encuentra permitido por el artículo 127 del Código Tributario, al inferir que el motivo en la resolución de determinación fue la no presentación de la documentación que sustente el desempeño ni las evaluaciones; mientras que en la resolución apelada se señala que solo se admite si se acredita el criterio de generalidad en su otorgamiento.

Que el artículo 127 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, indica que 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, y precisa que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados para incrementar sus montos o disminuirlos.



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

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

Que en el punto 1.6 de la Resolución de Determinación N° (folios 1539 a 1541), referido al reparo por bonificación por política de incentivos por el importe de S/ 411 781,20, se señala lo siguiente: "... el contribuyente no adjunta documentación alguna que sustente el desempeño sobresaliente del personal a quienes se les otorgó la gratificación extraordinaria respecto de los demás trabajadores; asimismo, no adjunta las evaluaciones a las que hace referencia su política de incentivos para otorgar las citadas bonificaciones a los trabajadores de la lista anterior, tampoco señala el criterio tomado para la distribución de los importes asignados como bonificación extraordinaria; por lo tanto, el contribuyente no presentó elementos suficientes de prueba que permitan establecer los parámetros o condiciones cumplidas por el grupo de trabajadores para la asignación de las bonificaciones extraordinarias otorgadas, ni para su cálculo; en consecuencia, el contribuyente no cumple con acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad establecido en el último párrafo del artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta".

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 369), la Administración indicó que la recurrente no cumplió con acreditar el cumplimiento del criterio de la generalidad establecido en el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por su parte en la resolución apelada (folio 1625/vuelta), la Administración expresa que "... para efectos tributarios será admitida únicamente si se acredita el criterio de generalidad en su otorgamiento, esto es, que los beneficiarios ostenten una condición similar, siendo que en el presente caso, de la revisión efectuada a la documentación presentada por el contribuyente en el procedimiento de fiscalización, se advierte de la política de incentivos, que la misma estaría dada por el desempeño sobresaliente, condición que debe demostrarse con la documentación pertinente, lo que no ha ocurrido puesto que no se presentó documento alguno que evidencie los parámetros y la forma en que se realizó la evaluación de tal desempeño, considerando además que según la información que se muestra en el Cuadro N° 1 de la presente resolución, los beneficiarios desempeñaban diferentes cargos, con distintos niveles remunerativos y el importe de las gratificaciones difiere entre unos y otros, incluso tratándose de trabajadores con cargos similares como se observa en el caso de los gerentes".

Que de lo antes expuesto, se aprecia que, tanto en la resolución de determinación como en la resolución apelada, respecto del reparo por bonificación por política de incentivo, este se sustenta en la falta de acreditación del criterio de generalidad establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como consecuencia de la inexistencia de documentación que sustente el desempeño y las evaluaciones efectuadas al personal, así como el criterio para asignar la bonificación; condiciones requeridas para establecer dicha generalidad.

Que en tal sentido, toda vez que en la resolución apelada no se advierte un cambio de fundamento al reparo formulado, no resulta atendible la nulidad alegada por la recurrente en este extremo.

### Nulidad por conclusión del procedimiento de fiscalización

Que la recurrente, respecto del reparo por activo financiero (inversión) considerado indebidamente como gasto, alega que el Requerimiento N° en que se sustenta dicho reparo, resulta nulo, toda vez que habría sido emitido después de haber concluido el procedimiento de fiscalización, al haberse emitido previamente la comunicación de las observaciones a que se refiere el artículo 75 del Código Tributario, con el cual el procedimiento de fiscalización ya debía haber concluido, no pudiendo inferirse que la fiscalización termina con la emisión de las resoluciones de determinación y de multa. Cita la Resolución N° 07849-5-2016.

Que al respecto, el artículo 75 del Código Tributario, dispone que una vez concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si fuera el caso, no obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas, la Administración podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas, para lo cual, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el que no podría ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso.



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

Que asimismo en la Resolución N° 10907-5-2008 se señala que el procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actos administrativos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 01801-5-2009 y 09725-5-2004, ha dejado establecido que el cierre de uno o varios requerimientos no implica el fin de la fiscalización, sino que este procedimiento solo concluye con la emisión y notificación del acto administrativo que contiene la determinación de la obligación tributaria, es así que se ha considerado válido que la propia Administración, como consecuencia del análisis o evaluación de la documentación requerida y/o presentada y/o exhibida en los requerimientos cerrados, pueda requerir nueva información o documentación para completar la solicitada dentro de la fiscalización.

Que en ese sentido de acuerdo con el artículo 75 del citado código, concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración emitirá la correspondiente resolución de determinación o resolución de multa, si fuera el caso, es decir, el procedimiento de fiscalización finaliza con la emisión de los citados valores, lo que se encuentra acorde con el criterio establecido en reiterada jurisprudencia de este Tribunal, como la contenida en las Resoluciones N° 01048-3-2003, 1410-4-2013 y 07459-4-2019.

Que en el caso de autos, la Administración solicitó documentación relacionada con el reparo por activo financiero reconocido como gasto mediante el punto 1 del Requerimiento N° [redacted] debidamente notificado el 21 de noviembre de 2018 (folios 116/vuelta a 119), cuyo resultado fue notificado el 30 de noviembre de 2018 (folio 119).

Que asimismo, en atención a lo previsto por el artículo 75 del Código Tributario, la Administración mediante el Requerimiento N° [redacted] debidamente notificado el 3 de diciembre de 2018 (folios 86 a 90), puso en conocimiento de la recurrente la observación relacionada con el activo financiero reconocido como gasto a efecto que la recurrente presente sus descargos con la documentación sustentatoria correspondiente.

Que de lo antes expuesto, no se aprecia que el Requerimiento N° [redacted] fuera emitido después de haber concluido el procedimiento de fiscalización que corresponde a la emisión de las resoluciones de determinación y resoluciones de multa, esto es, en el caso de autos el 28 de diciembre de 2018 (folios 1520/vuelta a 1599), por lo que no resulta atendible la nulidad invocada por la recurrente en tal extremo.

## **Resolución de Determinación N°**

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, advirtiéndose de su Anexo N° 05 que se modificó la renta imponible declarada por los siguientes reparos: (i) por reversión de ingresos no vinculados a ingresos reconocidos en el ejercicio 2015, (ii) por reversión de ingresos devengados en el ejercicio 2015 no sustentada, (iii) gastos por devolución de carta fianza no vinculados con la generación de renta gravada, (iv) por deducción no sustentada, (v) por adquisición de activo fijo considerado como gasto, (vi) por bonificaciones por política de incentivo, y (vii) por activo financiero (inversión) considerado indebidamente como gasto (folios 1536 a 1552).

### **Reversión de ingresos no vinculados a ingresos reconocidos en el ejercicio 2015**

Que del punto 1.1 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó los importes de S/ 1 249 781,66, S/ 700 000,00, S/ 134 129,96 y S/ 52 411,70, por concepto de extornos de ingresos no vinculados a ingresos reconocidos en el ejercicio 2015, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el punto 2 del Resultado de los Requerimientos N° [redacted] (folios 1547/vuelta a 1550/vuelta).

Que el inciso a) del segundo párrafo del artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29306, establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen, criterio de aplicación para la imputación de gastos por expresa indicación de dicha norma.

Que de acuerdo con el criterio recogido en las Resoluciones N° 08534-5-2001 y 00467-5-2003, este Tribunal ha dejado establecido que resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en tal sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, reestructurada en el ejercicio 1994 (vigente en el ejercicio acotado), referida a la Revelación de Políticas Contables, en donde se señalaba que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado.

Que la citada NIC 1 precisa que de acuerdo con este criterio, los ingresos y los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que por tanto, en las Resoluciones N° 03557-2-2004 y 02812-2-2006, se ha establecido que el concepto de devengado supone que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente, siendo que el hecho sustancial generador del gasto o ingreso se origina en el momento en que se genera la obligación de pagarlo o el derecho a adquirirlo, aun cuando a esa fecha no haya existido el pago efectivo, lo que supone una certeza razonable en cuanto a la obligación y a su monto.

Que, según HORNGREN, HARRISON Y BAMBER<sup>1</sup> el asiento de reversión es aquel que invierte el debe y el haber de un asiento de ajuste previo. Agrega AYALA Y FINO<sup>2</sup>, que los costos y gastos nunca se acreditan a menos que sea para reversar o corregir una operación, y que los ingresos nunca se debitan a menos que sea para reversar o corregir una operación.

Que así pues, resulta necesario determinar la correlación entre las reversiones con las operaciones a las cuales pretende extorzar o corregir, a efecto de determinar su procedencia.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 916), la Administración dejó constancia que del análisis y revisión efectuada al Libro Diario Electrónico, se observó que se realizaron cargos en el mes de enero de 2015 en las Cuentas a través de los cuales se disminuyó el importe de ingresos, por lo que solicitó a la recurrente que para cada uno de los ítems detallados en el Cuadro N° 1 explicara por escrito y sustentara la naturaleza de las operaciones, el devengo, el tratamiento contable y tributario (con la base legal respectiva); así como la correlación entre el extorno y el ingreso previamente reconocido que permitiera establecer la procedencia de la deducción del ingreso proveniente de dicho extorno, para lo cual, debería presentar documentación como asientos que dieron origen a dichas operaciones, comprobantes de pago, medios de pago, notas de crédito, valorizaciones, informes, actas, contratos o, cualquier otra documentación e información que considerase pertinente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de agosto de 2018 (folios 889 y 890), en el cual indicó lo siguiente: (i) el extorno por S/ 1 249 781,66 corresponde a una provisión realizada en el ejercicio 2014 y que en el mes de febrero tiene un ingreso en la Cuenta 77311 por S/ 1 352 475,96 por distribución de resultados del para lo cual adjuntaba estados de cuenta del Scotiabank y un correo electrónico en el que el banco certifica el cheque por ese importe; (ii) por el extorno por S/ 700 000,00, presentó los asientos contables que los sustentan; (iii) el extorno por S/ 134 129,96 se relaciona con las Facturas N° emitidas a Sucursal del Perú por S/ 121 131,37 y S/ 23 873,64, respectivamente; y (iv) por el extorno por S/ 52 411,70, en el mes de febrero de 2015 emitió la Factura N° por S/ 55 910,00 al

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 900/vuelta a 901), la Administración dejó constancia del escrito y documentación presentada por la recurrente, precisando que el cargo en la Cuenta no coincide con la Cuenta 77311 y advirtió que el extorno se efectuó en el mes de enero y el ingreso por distribución de resultados fue contabilizado el 17 de febrero de 2015. Agregó que el ingreso reconocido en el ejercicio 2015 por el importe de S/ 1 352 475,96 fue deducido para efectos de

<sup>1</sup> HORNGREN, Charles; HARRISON, Walter y BAMBER, Linda. Contabilidad. Pearson Educación. Quinta Edición. México. 2003. Pág. 165.

<sup>2</sup> AYALA CÁRDENAS, Sara Inés; y FINO SERRANO, Guillermo. Contabilidad Básica General: Un enfoque administrativo y de control interno Libro I. Corporación Universitaria Republicana. Colombia, 2015. Pág. 103.



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

la determinación de la renta neta imponible del ejercicio 2015, por lo que no se encontraron elementos suficientes que permitieran determinar que el extorno observado se encuentre relacionado al ingreso registrado en la Cuenta

Que respecto de los extornos por S/ 700 000,00 y S/ 134 129,96, indicó que la recurrente no presentó documentación que sustentara el ingreso reconocido en el ejercicio 2015 con el cual se encuentre vinculado el extorno, ni explicó por escrito, ni señaló la base legal, ni presentó documentación alguna que sustente el motivo del extorno. Asimismo, en cuanto al extorno por S/ 52 411,70, señaló que la recurrente registró un extorno en un período anterior y diferente al período de contabilización del ingreso, además el importe observado no coincidía con la Factura N° \_\_\_\_\_, ni presentó explicación de la diferencia, por lo que no se encontraron elementos suficientes que permitieran determinar que el extorno observado se encuentra relacionado con la Factura N° \_\_\_\_\_

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 153), la Administración indicó a la recurrente que podía realizar sus observaciones a los cargos antes formulados, siendo que en respuesta a ello, aquella presentó un escrito de 7 de noviembre de 2018 (folios 126 a 130), en el cual indicó que de acuerdo con sus políticas contables, efectúa estimaciones de ingresos, los cuales se provisionan en el momento en que se devengan, al siguiente se extorman y se vuelve a generar otra provisión hasta el momento en que se emite el comprobante de pago. Agregó que en el caso de existir diferenciales, esto se reconoce en el momento en que se emite la factura.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 144 a 148/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que luego de una evaluación de cada extorno se verificó que la recurrente no cumplió con presentar la documentación sustentatoria que permita vincular los extornos con los ingresos reconocidos en el ejercicio 2015, a efectos de generar en los resultados de dicho ejercicio un efecto neutro.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folio 88), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la aludida observación a fin de que presentara sus descargos; en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 11 de diciembre de 2018 (folios 61 a 65), en el cual reiteró sus argumentos.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (folios 79 a 82), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que esta no desvirtuó la observación.

Que de acuerdo con lo anteriormente expuesto, se tiene que la recurrente efectuó extornos a cuentas de ingresos, a través de cargos en dichas cuentas, los cuales representan una disminución de los ingresos generados en cada mes, siendo materia de controversia determinar la procedencia de los extornos que se muestran a continuación:

Cuenta	Fecha	Glosa	S/
	02.01.2015	Liquidación obra Energo Johesa (Anulación)	1 249 781,66
	02.01.2015	Liquidación San Alejandro Neshuya (Anulación)	700 000,00
	02.01.2015	Provisión personal directivo campamento Energo	134 129,96
	02.01.2015	Provisión de facturas no emitidas consorcio vial	52 411,70
		<b>Total</b>	<b>2 136 323,32</b>

– Extorno de S/ 1 249 781,66

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° \_\_\_\_\_ de 31 de diciembre de 2014 (folio 883), la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta \_\_\_\_\_ por la suma de S/ 1 249 781,66, por concepto de \_\_\_\_\_ y que mediante Voucher N° \_\_\_\_\_ de 2 de enero de 2015 (folio 882), la recurrente procedió a cargar la Cuenta de Ingreso 70411 por el monto antes indicado.

Que asimismo, la recurrente presentó el Voucher N° \_\_\_\_\_ de 17 de febrero de 2015 (folio 881), mediante el cual reconoció un depósito en el Banco \_\_\_\_\_ como ingreso en la Cuenta \_\_\_\_\_ Dividendos por el importe de S/ 1 352 475,96, así como el Estado de la Cuenta Corriente M.N. N° \_\_\_\_\_ en el que se aprecia que el 17 de febrero de 2015 hubo un abono por concepto de cheque M.B. por la suma de S/ 1 352 475,96, y correos electrónicos de 14 de agosto de 2018 (folios 878 y 879), en el que se verifica que el ordenante del cheque del mismo banco es \_\_\_\_\_



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

Que además la recurrente presentó el Acta de Reunión del Comité de Dirección Consorcio Energoprojekt - Johesa de 4 de febrero de 2015 (folios 236 a 238), en la cual, entre otros, se aborda el reparto de dividendos, el cual ascendería a S/ 2 535 176,00 a favor de los integrantes del consorcio, por lo que le correspondería a la recurrente la suma de S/ 1 008 747,00.

Que conforme con lo anterior se verifica que en el ejercicio 2015 la recurrente disminuyó sus ingresos por servicios prestados por el importe de S/ 1 249 781,66 y reconoció ingresos por dividendos por S/ 1 352 475,96.

Que cabe señalar que según el literal b) del punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 355), en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, proporcionada por la recurrente, se dedujo en la Casilla 105-Deducciones la suma de S/ 1 352 475,96 en razón a dividendos percibidos en el mes de febrero de 2015, de lo que se tiene que este importe fue excluido de la determinación de la renta neta imponible, pero no su supuesto extorno.

Que al respecto, la recurrente no presentó documento adicional alguno que permita asociar el ingreso por servicios prestados reconocido en el ejercicio 2014 con los dividendos percibidos en el ejercicio fiscalizado, ni presentó documentación que acredite cómo determinó este ingreso ni alguna otra documentación pertinente que sustente su afirmación, más aún cuando se verifica que el ingreso por dividendos reconocido por la recurrente en el mes de febrero de 2015 fue deducido vía declaración jurada del precitado ejercicio, con lo cual la recurrente habría mantenido el extorno efectuado a dichos ingresos afectando la determinación de la renta gravada del ejercicio 2015, lo cual no resulta procedente.

Que la propia recurrente reconoce que la disminución de ingresos por S/ 1 249 781,66, en el ejercicio fiscalizado, corresponde a una reversión de la estimación de ingresos por concepto de obras reconocida en diciembre de 2014, que erróneamente se consideró como ingreso por obras; sin embargo, no se aprecia que haya acreditado dicha afirmación, con la documentación correspondiente.

Que en ese sentido, no se encuentra debidamente sustentado el extorno efectuado por la recurrente en el ejercicio 2015 por la suma de S/ 1 249 781,66, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no se puede generar la obligación de gravar un ingreso que por su naturaleza está fuera del ámbito de aplicación del impuesto, cabe reiterar que el reparo se origina porque la recurrente no acreditó la procedencia del ajuste, más aún cuando no se sustentó que se esté corrigiendo el ingreso por concepto de dividendos.

## - Extorno de S/ 700 000,00

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° de 31 de diciembre de 2014 (folio 877), la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta por la suma de S/ 700 000,00, por concepto de Liquidación de Asimismo, en el ejercicio 2015 se aprecia que mediante el Voucher N° de 2 de enero de 2015 (folio 876), la recurrente disminuyó en la suma de S/ 700 000,00, los ingresos del ejercicio fiscalizado, y posteriormente, a través del Voucher N° de 31 de diciembre de 2015 (folio 875), procedió a efectuar una reclasificación de la Cuenta a la Cuenta 70411.

Que sin perjuicio que la recurrente no ha proporcionado documentación que permita vincular la operación (extorno) del mes de enero de 2015 y la reclasificación efectuada en el mes de diciembre de 2015, conforme con lo anterior, se aprecia que el Voucher N° no ha incidido en el resultado del ejercicio 2015 y que a través del Voucher N° se reducen los ingresos de la recurrente, pero no se sustenta que el citado asiento de reversión corrija una operación anotada en el ejercicio 2015.

Que al respecto, la recurrente no presentó documento adicional alguno que permita verificar la procedencia o la necesidad de efectuar la disminución de ingresos en el mes de enero de 2015, por lo que no se encuentra debidamente sustentado. En ese sentido, siendo que la recurrente no ha sustentado con la documentación correspondiente el mencionado extorno, el reparo se encuentra arreglado a ley, y corresponde mantenerlo.

## - Extorno de S/ 134 129,96

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° de 31 de diciembre de 2014 (folio 874), la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta por la suma de S/ 134 129,96, por concepto de provisión de personal directivo, campamento; y que en el ejercicio 2015, a través del Voucher N°



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

de 2 de enero de 2015 (folio 873), procedió a disminuir los ingresos del ejercicio 2015 mediante un cargo a la Cuenta de Ingresos por la suma de S/ 134 129,96.

Que al respecto, la recurrente presentó las Facturas N° emitidas a Energoprojekt (folios 869 y 872), el 25 de febrero de 2016, por concepto de gastos comunes personal directivo Anexo 01 por el monto de S/ 121 131,37 y gastos comunes campamento y gastos de oficina central por el monto de S/ 23 873,64.

Que en el Cuadro (folio 871), se aprecia el desglose de gastos por personal directivo, campamento y gastos de oficina central, incurridos en el ejercicio 2012, y el importe a facturar a Sucursal del Perú por los importes de S/ 121 131,37 por personal directivo, y S/ 193,05 y S/ 23 680,59 por campamento y gastos de oficina central, respectivamente.

Que de lo antes expuesto, se tiene que si bien en el ejercicio 2016, la recurrente emitió las Facturas N° Sucursal del Perú por concepto de reembolso de gastos comunes ocurridos en el ejercicio 2012, no acreditó el reconocimiento de ingresos en el ejercicio 2015 que debieran ser neutralizados mediante el extorno, por lo que no se encuentra debidamente sustentado el extorno efectuado en el ejercicio 2015, y en consecuencia, el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo.

– Extorno de S/ 52 411,70

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° de 31 de diciembre de 2014 (folio 866), la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta por la suma de S/ 52 411,70, por concepto de provisión de factura no emitida, y mediante el Voucher N° de 2 de enero de 2015 (folio 865), la recurrente procedió a disminuir los ingresos del ejercicio 2015 por ese mismo monto.

Que asimismo la recurrente presentó la Factura N° emitida a el 27 de febrero de 2015 (folio 864), por venta de materiales por el importe de S/ 55 910,00, así como la Valorización N° (folios 862 y 863), en el que aprecia la entrega de bienes; así como las Guías de Remisión N° emitida el 29 de octubre de 2014 (folio 859), bajo el motivo de traslado otros (uso en equipos propios), y N° 005-5752, emitida el 5 de enero de 2015 (folio 861), bajo el motivo de traslado otros (uso en equipos propios).

Que al respecto, la recurrente no presentó documento adicional alguno que permita asociar el ingreso reconocido en el ejercicio 2014 con la operación por la que se emitió la Factura N° ni presentó documentación que permita verificar cómo determinó este ingreso, por lo que no se encuentra debidamente sustentado el extorno efectuado en el ejercicio 2015. En ese sentido, no se encuentra debidamente sustentado el aludido extorno, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, y corresponde mantenerlo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que el importe revertido corresponde a un ingreso reconocido en la Cuenta en el mes de diciembre de 2014, el cual se encuentra asociado a la Factura N° cabe señalar que, de acuerdo con lo analizado precedentemente, la recurrente no proporcionó documentación suficiente que acredite su afirmación, ni ha demostrado que el ingreso, aunque sea parcialmente, corresponda al ejercicio 2014.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente acerca que a lo largo del ejercicio procedió a efectuar múltiples estimaciones mensuales de ingresos, que en el mes siguiente fueron extornadas a fin de generar una nueva provisión, cabe señalar que la recurrente no presentó documentación alguna que sustentase dicha afirmación; por lo que no resulta atendible.

Que en relación con lo sostenido por la recurrente sobre que las reversiones son consecuencia de cambios en las estimaciones conforme se regula en la NIC 8, es preciso mencionar que la recurrente no presentó documentación alguna que permita verificar las estimaciones consideradas para determinar el ingreso y los cambios en tales estimaciones, no advirtiéndose que el asiento efectuado constituya la reversión de un ingreso reconocido en el ejercicio fiscalizado sino un ajuste de error que no ha sido debidamente acreditado; por lo que carece de sustento lo alegado.



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

## Reversión de ingresos devengados en el ejercicio 2015 no sustentados

Que del punto 1.2 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó los importes de S/ 182 517,39 y S/ 751 965,33, que corresponden a reversiones de ingresos efectuados por la recurrente en la Cuenta - Servicios Administrativos y - Maquinarias y Equipos de Explotación, respectivamente, consignando como base legal, entre otros, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° punto 3 del Resultado de los Requerimientos N° (folios 1545/vuelta a 1547/vuelta).

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 916/vuelta), la Administración dejó constancia que del análisis y revisión efectuada al Libro Diario Electrónico, se observó que se realizaron cargos en el mes de enero de 2015 en las Cuentas a través de los cuales se disminuyó el importe de ingresos, por lo que solicitó a la recurrente que para cada uno de los ítems detallados en el Cuadro N° 1 explicara por escrito y sustentara la naturaleza de las operaciones, el devengo, el tratamiento contable y tributario (con la base legal respectiva), así como la correlación entre el extorno y el ingreso previamente reconocido que permitiera establecer la procedencia de la deducción del ingreso proveniente de dicho extorno, para lo cual, debería presentar documentación como asientos que dieron origen a dichas operaciones, comprobantes de pago, medios de pago, notas de crédito, valorizaciones, informes, actas, contratos o, cualquier otra documentación e información que considerase pertinente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de agosto de 2018 (folios 889 y 890), en el cual indicó que por el extorno por S/ 182 517,39 y por S/ 751 965,33, en el mes de febrero, emitió las Facturas N° , al

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 899/vuelta a 900), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, la recurrente no sustentó los motivos de las deducciones.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 153), la Administración indicó a la recurrente que podía realizar sus observaciones a los cargos antes formulados, siendo que en respuesta a ello, aquella presentó un escrito de 7 de noviembre de 2018 (folios 124 a 126), en el cual indicó que efectuó provisiones en función de estimaciones y que las facturas se emiten cuando el cliente las aprueba, lo que puede darse al mes siguiente o a veces a los dos meses siguientes de efectuadas las operaciones, y que el efecto neto en resultados del ejercicio 2015 es cero, debido a que las operaciones se devengaron en el ejercicio 2014.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 142 a 144), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que se verificó que la recurrente no presentó documentación que sustente que correspondan a ingresos devengados en el ejercicio 2014, sino en el ejercicio 2015.

Que posteriormente, a través del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 88), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la aludida observación a efectos que presente sus descargos; en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 11 de diciembre de 2018 (folios 59 a 61), en el cual reiteró sus argumentos.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 77 a 79), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, señalando que esta no desvirtuó la observación.

Que de acuerdo con lo anteriormente expuesto, se tiene que la recurrente efectuó extornos a cuentas de ingresos, a través de cargos en dichas cuentas, los cuales representan una disminución de los ingresos generados en cada mes, siendo materia de controversia determinar la procedencia de los extornos que se muestran a continuación:

Cuenta	Fecha	Glosa	S/
	02.01.2015	Provisión de facturas no emitidas Consorcio Vial	182 517,39
	02.01.2015	Provisión de facturas no emitidas Consorcio Vial	751 965,33
		<b>Total</b>	<b>934 482,72</b>



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

– Extorno por S/ 182 517,39

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° de 31 de enero de 2015 (folio 855), la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta -Servicios Administrativos por la suma de S/ 182 517,39, por concepto de provisión de factura no emitida a y que mediante el Voucher N° de 2 de febrero de 2015 (folio 854), extornó el ingreso antes reconocido.

Que obra en autos la Factura N° , emitida por la recurrente al el 27 de febrero de 2015 (folio 961), por concepto de "valorización contrato de asistencia técnica enero 2015" por la suma de S/ 0,00 (neto de los anticipos recibidos por S/ 182 517,39), por el que no se aprecia que hubiera efectuado asiento alguno.

Que conforme con la Valorización N° 10 (folio 960), que sustenta la citada factura, esta señala que la valorización corresponde al mes de enero de 2015, lo cual se refrenda con el Cuadro Contrato de Prestación de Mano de Obra Calificada (folio 959), en el que se advierte que el valor se sustenta en el costo de mano de obra de personal empleado del mes de enero de 2015, tal como se detalla en el Cuadro Contrato de Prestación de Mano de Obra Calificada enero de 2015 (folio 958), y se sustenta con los recibos por honorarios y boletas de pago del mes de enero de 2015 (folios 830 a 845).

Que de la revisión de los documentos antes señalados se advierte que, si bien hay una factura emitida el 27 de febrero de 2015 con importe cero (que corresponde a servicios devengados en el 2015 y no al 2014 como alega la recurrente), no sustenta los motivos del ingreso reconocido en enero de 2015 y extornado el 2 de febrero de 2015.

Que en ese sentido, no se encuentra debidamente sustentado el extorno efectuado, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley y corresponde mantenerlo.

– Extorno por S/ 751 965,33

Que en este caso se observa que mediante el Voucher N° de 31 de diciembre de 2014 (folio 829), y el Voucher N° de 31 de enero de 2015, la recurrente reconoció ingresos en la Cuenta 75431-Maquinarias y Equipos de Explotación por la suma total de S/ 751 965,33, por concepto de provisión de factura no emitida a y que mediante los Vouchers N° de 1 de enero y 2 de febrero de 2015 (folios 826 y 828), extornó los ingresos antes indicados.

Que como consecuencia de los asientos antes citados se advierte que el efecto de dichos registros es una disminución en los ingresos del ejercicio 2015 en el importe de S/ 751 965,33, toda vez que se anula una operación reconocida en el ejercicio anterior.

Que obra en autos la Factura N° emitida por la recurrente al el 27 de febrero de 2015 (folio 973), por concepto de "valorización contrato de alquiler de equipos N° 14 Enero 2015", por la suma de cero (neto del adelanto recibido de S/ 751 965,33), por el que no se aprecia que hubiera efectuado asiento alguno.

Que conforme con la Valorización N° (folio 972), que sustenta la citada factura, la valorización corresponde al mes de enero de 2015, lo cual se refrenda con el Cuadro Contrato de alquiler de equipos (folio 971), en el que se aprecia que el valor se sustenta en las horas a pagar del mes de enero de 2015 más gastos por servicios logísticos de dicho mes.

Que como se aprecia, la recurrente no acreditó su dicho en el sentido que se tratan de servicios devengados en el 2014, y por ende, no se encuentra debidamente sustentado el extorno efectuado, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que en el ejercicio 2014 se devengaron ingresos por S/ 934 48,72, los cuales recién fueron facturados en el mes de febrero de 2015 mediante las Facturas N° 001-4584 y 001-4588, cabe señalar que la recurrente no presentó documentación que acreditara su dicho, por el contrario, de acuerdo con la documentación analizada se tiene que contiene servicios que han devengado en el ejercicio 2015, por lo que carece de sustento lo alegado sobre el particular.

Que en relación con lo sostenido por la recurrente que la reversión tuvo por finalidad no tributar dos veces por el mismo ingreso, debe indicarse que aquella no proporcionó documentación que acreditara su dicho, siendo del caso precisar que el reparo está relacionado con la procedencia de la disminución de los ingresos



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

mediante el asiento analizado, respecto del cual no se aprecia que la recurrente hubiera proporcionado documentación suficiente que permita justificar dicha disminución.

Que asimismo, no se aprecia una falta de valoración de los medios probatorios por parte de la Administración, por lo que no resulta atendible lo alegado por la recurrente en el sentido que se ha afectado el principio de verdad material.

## **Gastos por devolución de carta fianza no vinculados con la generación de renta gravada**

Que del punto 1.3 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 120 000,00, por concepto de reembolso de gasto financiero de carta fianza de fiel cumplimiento (Standby Letter of Credit) de acuerdo a su porcentaje de participación del Consorcio Vial Huayllay, consignando como base legal, entre otros, el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en el punto 7 del Resultado del Requerimiento N° (folios 1543 a 1545/vuelta).

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

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 913/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente que respecto a la provisión efectuada el 31 de marzo de 2015 por concepto de S/ 120 000,00, sustentara con la documentación original correspondiente, tales como con contratos, comprobantes de pago, guías de remisión, expresión contable (libros y registros contables), cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, dictámenes, conformidad del servicio u otros, que permitan verificar la causalidad, fehaciencia, devengo y utilización de medios de pago.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de agosto de 2018 (folio 885), en el cual indicó que cumplía con presentar la documentación sustentatoria de la fehaciencia y deducibilidad de la Factura N° , emitida por Sucursal del Perú por concepto de reembolso de gastos financieros por S/ 120 000,00, tales como acuerdo privado, instrucción de facturación de gastos financieros de 20 de marzo de 2015, medio de pago y documentación adicional.

Que en el punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folio 891/vuelta a 893/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y luego de su evaluación concluyó que los gastos financieros reembolsados por la recurrente ε no constituye un gasto necesario para generar y mantener la renta de tercera categoría gravada con el impuesto.

Que al respecto, en el Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada (folio 1543), la Administración sostiene que el reembolso que la recurrente efectúa, no está vinculado con la generación de renta gravada, pues el mismo corresponde a un gasto del con contabilidad independiente, toda vez que el citado consorcio es quien se encuentra obligado a entregar al Ministerio de Transportes y Comunicaciones la garantía de fiel cumplimiento, asimismo considerando que la recurrente percibiría por parte del consorcio, utilidades que no se computan dentro de la renta neta imponible, no resultaba ser un gasto necesario.

Que conforme se observa, la Factura N° : fue emitida por Sucursal del Perú el 20 de marzo de 2015 (folio 425), por concepto de reembolso de gastos financieros del Standby letter of Credit BTG Pactual por el importe de S/ 120 000,00.

Que de la documentación que obra en autos se aprecia un acuerdo privado, suscrito entre la recurrente, Sucursal del Perú y Sucursal del Perú de 5 de junio de 2014 (folios 496 a 501), en cuya cláusula primera de antecedentes se indica que el 16 de mayo de 2014 la recurrente y las otras partes obtuvieron la buena pro de la Licitación para la ejecución de la obra de mejoramiento, rehabilitación y conservación por niveles de servicios del corredor vial Lima – Canta – Huayllay; y que a tal efecto, el 26 de mayo de 2014 las partes constituyeron el

<sup>3</sup> Consorcio con contabilidad independiente.



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

Asimismo, en la cláusula segunda (objeto) se acuerda que Sucursal del Perú y la recurrente asumen temporalmente en partes iguales el porcentaje correspondiente a Constructora Sucursal del Perú respecto de la carta fianza de fiel cumplimiento, es decir, las obligaciones para la obtención de la carta fianza de fiel cumplimiento, correspondiéndole a la recurrente el 10% de lo que correspondía a Sucursal del Perú.

Que durante la reclamación y apelación, la recurrente no expuso argumento alguno sobre el particular, y siendo que aquella no cumplió con sustentar los motivos por los cuales asumió el referido gasto y que este haya sido necesario o esté vinculado con la generación o el mantenimiento de su fuente generadora de rentas de tercera categoría gravadas con el impuesto, al no haber acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, el reparo se ajusta a ley y corresponde mantenerlo.

## **Deducción no sustentada**

Que del punto 1.4 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 343 728,96, por deducción efectuada vía declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, que no fue sustentada (folios 1542 a 1543).

Que mediante el inciso b) del punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 355/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sustentara la deducción por dividendos percibidos el 17 de febrero de 2015, por concepto de , por el importe de S/ 1 352 475,96.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 26 de setiembre de 2018 (folios 361 y 362), en el cual indicó que para sustentar los dividendos percibidos por el presentaba la minuta de constitución del consorcio, copia del acta de reunión del Comité de Dirección de 4 de febrero de 2015, en la que se acordó la entrega de los resultados a las partes, correspondiéndole la suma de S/ 1 008 747,00, copia del estado de cuenta corriente del correspondiente al mes de febrero de 2015 y copia del estado de resultados del consorcio al 31 de diciembre de 2014. Agregó que la suma de S/ 343 728,96 correspondía a la devolución de mutuo, según consta en su contabilidad.

Que en el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 369 y 370/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, de la revisión efectuada a la documentación presentada, si bien la recurrente percibió un abono de S/ 1 352 475,96 que fue reconocido como ingreso, de dicho monto solo constituía dividendo la suma de S/ 1 008 747,00, siendo que la diferencia de S/ 343 728,96 (S/ 1 352 475,96 – S/ 1 008 747,00) no fue sustentada, al no haberse presentado documentación que acredite que correspondía a una devolución de mutuo.

Que mediante el Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 152), la Administración indicó a la recurrente que podía realizar sus observaciones a los cargos antes formulados, siendo que, en respuesta a ello, aquella presentó copia del Libro de Inventarios y Balances, no obstante en el resultado del referido requerimiento la Administración dejó constancia que en tal libro se podía visualizar que en el ejercicio 2015 mantenía un derecho de cobro al por S/ 586 481,63, mas no evidenciaba que el importe de S/ 343 728,96 correspondía a una devolución de mutuo dinerario, no habiendo sustentado la deducción efectuada vía declaración jurada (folios 134 y 135).

Que de lo actuado se aprecia que la Administración reparó la deducción realizada vía declaración jurada por la recurrente ascendente a la suma de S/ 343 728,96, la cual según esta última no tendría el carácter de ingreso, a pesar de haber realizado la contabilización en la Cuenta de Ingreso 77311 – Dividendos.

Que al respecto, la documentación presentada por la recurrente no acredita que tal importe correspondía a una devolución de mutuo dinerario. En efecto, aquella se limitó a presentar el Formato 3.5 del Libro de Inventarios y Balances – Detalle del saldo de la Cuenta 16 – Cuentas por cobrar diversas (folio 120), en el que se aprecia que al cierre del ejercicio la recurrente tiene un derecho de cobro pendiente a Consorcio Energoprojekt - Johesa ascendente a S/ 586 481,63, consignando como fecha de emisión del comprobante de pago o fecha de inicio de la operación el 31 de diciembre de 2015, lo cual no resulta suficiente para acreditar que el pago recibido en el mes de febrero de 2015, corresponda efectivamente a la devolución de un mutuo, y que por ende, cometió un error contable. En consecuencia, el reparo se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo.



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

## **Adquisición de activo fijo considerado como gasto**

Que del punto 1.5 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada se advierte que la Administración reparó los importes reconocidos como gastos por S/ 53 593,12 y S/ 434 000,00, que corresponden a bienes del activo fijo, consignando como base legal, entre otros, el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, sustentándose en punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 1541 y 1542).

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

Que el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1112, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Que mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 913/vuelta), la Administración solicitó a la recurrente, que respecto a las provisiones efectuadas el 31 de diciembre de 2015, por concepto de Viacava y Rosas y provisión de compras por S/ 434 000,00 y S/ 53 593,12, respectivamente, sustentara la deducibilidad del gasto registrado con la documentación original correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de agosto de 2018 (folio 885), en el cual indicó que cumplía con presentar las Facturas N° emitidas por por S/ 434 000,00 y provisión de compras por S/ 53 593,12, así como contrato suscrito por el proveedor , constancia de pago de detracciones, medios de pago, acta de conformidad de obra y documentación adicional que sustentaba el trabajo realizado.

Que en el punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 891/vuelta a 893/vuelta), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, las Facturas N° emitidas por por S/ 434 000,00 y provisión de compras por S/ 53 593,12 correspondían a la construcción de una nave industrial ubicada en Villa El Salvador.

Que a través del punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 353 y 354/vuelta), la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente, y que verificó que había adquirido un activo fijo (nave industrial) por un importe mayor al ¼ de la UIT, por lo que no correspondía deducirlos como gasto. En este sentido, solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los que lo reconoció como gasto.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 366 y 367), la Administración señaló que si bien la recurrente no se pronunció sobre la observación presentó documentación, la cual no desvirtuaba la observación, más aún cuando se verificó de la Ficha RUC de la recurrente que el lugar en el que fue construida la nave industrial (Villa El Salvador), correspondía a un domicilio declarado por la recurrente como establecimiento anexo-depósito.

Que de lo antes expuesto se tiene que la Administración reparó los importes reconocidos como gastos del ejercicio por las sumas de S/ 434 000,00 y S/ 53 593,12 vinculadas a la construcción de una nave industrial ubicada en Villa El Salvador efectuada por su proveedor

Que sobre el particular, la recurrente no ha expuesto argumento alguno ni ha presentado medios probatorios que desvirtúen el reparo, siendo que de la documentación que obra en autos se aprecia que tales desembolsos corresponden a la adquisición de un activo fijo, por lo que el reparo se encuentra arreglado a ley, correspondiendo mantenerlo.

## **Bonificaciones por política de incentivo**

Que del punto 1.6 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó el gasto registrado en la Cuenta , por la suma de S/ 411 781,20, por gratificación extraordinaria respecto de la cual no se cumplió con acreditar su generalidad, consignando como base legal, entre otros, el inciso l) del artículo 37, sustentándose en el punto 11 del Resultado de los Requerimiento N° (folios 1539 a 1541).



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

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

Que el último párrafo del artículo 37 en mención, modificado por la Ley N° 28991, indica que 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 dicho artículo, entre otros.

Que sobre el particular, este Tribunal, en las Resoluciones N° 08637-1-2012 y 10167-2-2007, entre otras, ha establecido el criterio 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 en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1752-1-2006 y 898-4-2008, entre otras, se ha establecido que la generalidad de los gastos debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, para lo cual deberá tomarse en cuenta la jerarquía, el nivel, la antigüedad, el rendimiento, el área, la zona geográfica, entre otros, y 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 mediante el punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 352 y 353/vuelta), la Administración dio cuenta que de la revisión de la documentación exhibida por la recurrente se observó que consignó gastos por bonificaciones en aplicación de política de incentivo, registrados en la Cuenta Bonificación por el importe de S/ 411 781,20, respecto del cual solicitó que sustentara por escrito de manera detallada cuáles fueron los criterios y las condiciones establecidas para el otorgamiento de los citados bonos a sus trabajadores; así como el procedimiento o la metodología empleada para el cálculo de su determinación; para lo cual solicitó que adjuntara la documentación sustentatoria correspondiente, entre otros, evaluaciones de desempeño, u otros documentos en donde consten las condiciones y criterios establecidos para el otorgamiento de dichos bonos, así como documentos que acrediten el cumplimiento de las metas y cálculo del bono por trabajador.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 26 de setiembre de 2018 (folios 359 y 360), en el cual indicó que la documentación que entregaba sustentaba el cumplimiento del principio de causalidad.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 364 a 367), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, de la revisión de la Política de Incentivos se observó que se otorgaría una gratificación extraordinaria a los trabajadores que mostraran un desempeño sobresaliente, de acuerdo a la evaluación y conforme al monto que se establezca, sin embargo, la recurrente no adjuntó documentación alguna que sustentara el desempeño sobresaliente del personal a quienes se les otorgó la gratificación extraordinaria, no adjuntó las evaluaciones, ni el criterio tomado para la distribución de los importes.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 151), se indicó a la recurrente que podía realizar sus observaciones a los cargos antes formulados, siendo que en respuesta a ello, aquella presentó un escrito (folio 121), en el cual indicó que con la finalidad de complementar el sustento se había solicitado al departamento de recursos humanos la búsqueda y entrega de los formatos de evaluación, los cuales serán entregados una vez que fuesen ubicados<sup>4</sup>; siendo que en el punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 131 a 133/vuelta), la Administración dejó constancia

<sup>4</sup> Los que no fueron presentados durante la fiscalización ni en las etapas de reclamación y apelación.



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

del escrito presentado por la recurrente, precisando que esta no adjuntó documentación alguna que sustente el desempeño sobresaliente del personal a quienes se les otorgó la gratificación extraordinaria.

Que posteriormente a través del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 87/vuelta), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente la aludida observación a efectos que presentara sus descargos; dejando constancia en el punto 11 del Anexo N° 01 al resultado del citado requerimiento (folios 69/vuelta a 70), que no desvirtuó la observación.

Que del documento denominado "Política de Incentivos al Personal" de 3 de enero de 2014 (folio 202), se aprecia que en él se establece una política de reconocimiento a los trabajadores que muestren un desempeño destacado con los compromisos y objetivos de la empresa, a fin de incentivarlos, que consiste en el otorgamiento de una gratificación extraordinaria. Agrega que para este fin se asignará un presupuesto máximo anual que será distribuido entre los trabajadores que sean reconocidos por escrito por la gerencia general, de acuerdo a la evaluación, y conforme al monto que en su oportunidad se establezca.

Que obra en autos, las cartas enviadas a los trabajadores de 16 de noviembre de 2015 (folios 188 a 201), en las que se felicita al trabajador por el desempeño sobresaliente mostrado durante el ejercicio.

Que asimismo, se verifica las Boletas de Pago: Bonificación (folios 174 a 187), emitidas por la recurrente a cada uno de los trabajadores beneficiados y "Resumen de Planillas Bonificaciones" (folio 172); así como el abono mediante Pagos Masivos del Banco de 24 de noviembre de 2015 (folios 168 y 169), a 12 de dichos beneficiarios y transferencia bancaria de 27 de noviembre de 2015 (folio 164), a los dos trabajadores restantes.

Que tal como se ha mencionado, a fin de deducir las bonificaciones extraordinarias otorgadas por un empleador, estas deben cumplir con el principio de generalidad, el cual implica que la referida gratificación o beneficio sea otorgado a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares o que cumplan los mismos requisitos, y que sea otorgada en base a criterios o requisitos definidos a fin de acceder al beneficio.

Que en el caso de autos, como se ha detallado, la recurrente no cumplió con acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad, toda vez que no presentó documentación adicional para sustentar el gasto por bonificación otorgada, siendo que la documentación presentada no resulta suficiente para establecer que los trabajadores beneficiados se encontraban en condiciones similares, ni tampoco se puede verificar que los trabajadores beneficiados fueron los únicos que cumplieron con los parámetros o condiciones establecidas para su otorgamiento; por lo que el reparo se ajusta a ley, y corresponde mantenerlo.

## **Activo Financiero (inversión) considerado indebidamente como gasto**

Que del punto 1.7 del Anexo N° 05 de la resolución de determinación impugnada, se advierte que la Administración reparó el gasto registrado por el importe de S/ 1 264 844,30, que corresponde a la adquisición del 7% de participación en los resultados del (folios 1537/vuelta a 1539).

Que el inciso e) del artículo 44 de la citada ley, modificada por el Decreto Legislativo N° 1112, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las sumas invertidas en la adquisición de bienes o costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables.

Que ROMERO LÓPEZ define a los activos como *"todos aquellos recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundadamente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias"*<sup>5</sup>.

Que si bien el párrafo 8 de la NIC 38 Intangibles<sup>6</sup> define a un activo intangible como un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física, debe precisarse que, respecto del alcance de esta norma, entre otros, se excluye en el literal b) párrafo 2 de la citada NIC a activos financieros, definidos en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, agregando el párrafo 3 de la aludida NIC que el reconocimiento y la

<sup>5</sup> ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier (2002), Principios de contabilidad, segunda edición. México: McGraw-Hill. Página 152.

<sup>6</sup> Oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo de 2005.



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

medición de algunos activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, en la NIC 27 Estados Financieros Separados, y en la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos.

Que tal como señala la Administración, conforme con el párrafo 11 de la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación, un activo financiero es cualquier activo que sea: (i) efectivo; (ii) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (iii) un derecho contractual: sea a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o (iv) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Agrega que un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

Que conforme con el párrafo 5 de la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos<sup>7</sup>, se entiende por acuerdo conjunto a aquel acuerdo que tiene las siguientes características: (i) Las partes están obligadas por un acuerdo contractual, y (ii) El acuerdo contractual otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre el acuerdo. Agrega el párrafo 24 de dicha NIIF que un participante en un negocio conjunto reconocerá su participación en un negocio conjunto como una inversión y contabilizará esa inversión utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma.

Que al respecto, HENDRIKSEN<sup>8</sup> señala que *"De ordinario se define el activo intangible como un activo fijo que no tiene existencia física (...)"*, sin embargo, precisa que *"La característica de inexistencia física, sin embargo, no es precisa. Otros activos circulantes, tales como las partidas a cobrar a largo plazo, las inversiones a largo plazo y los costos de planes de pensiones diferidos también carecen de existencia corpórea"*. En la misma línea, PATON<sup>9</sup> refiere que existen clases importantes de activos inmateriales que no se toman como intangibles, ni en los negocios ni en la terminología legal, tal como las cuentas por cobrar, los valores bursátiles y los pagos anticipados, agregando que hasta la cuenta comercial bancaria es inmaterial, ya que su esencia como activo es su poder adquisitivo en la forma de crédito bancario.

Que en esta línea, acorde con la doctrina y las normas contables, los activos financieros, dentro de los cuales se encuentran los activos que representan derechos en el patrimonio de una entidad, no califican como intangibles, por lo que no resulta de aplicación sobre estos la regulación aplicable a los intangibles.

Que de autos se tiene que mediante el punto 6 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 913 y 914), la Administración dio cuenta que el 10 de abril de 2015 la empresa:

Sucursal del Perú emitió a la recurrente la Factura N° por el importe de S/ 1 264 844,30, por el concepto de "venta de participaciones según acuerdo privado de 5 de junio de 2014" y que el 30 de abril de 2015 anotó en el Libro Diario Electrónico en la Cuenta de gasto - Otros servicios la suma de S/ 1 264 844,30. En este sentido, solicitó que sustentara e indicara por escrito, con la base legal y documentación correspondiente, la naturaleza del gasto, causalidad, fehaciencia, devengo y utilización de medios de pago.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de agosto de 2018 (folios 885 a 887), en el cual indicó que adquirió el derecho a una parte de la participación de:

Sucursal del Perú que mantenía en el contrato de consorcio que tenía con esta, que considerando el plazo del citado contrato califica como un intangible de duración limitada. Asimismo, señaló que conforme con el inciso g) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta es deducible como gasto el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, y que esta participación adquirida se encuentra dentro de la definición de intangibles de la NIC 38, por no tener sustancia física.

Que en el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 893/vuelta a 896), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que el importe desembolsado no será utilizado para obtener ingresos de actividades ordinarias sino dividendos que no se

<sup>7</sup> Oficializada mediante Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 048-2011-EF/30, publicada el 06.01.12.

<sup>8</sup> HENDRIKSEN, Eldon. Teoría de la Contabilidad. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. Primera Edición. México. 1974, p. 500.

<sup>9</sup> PATON, W.A. Manual del Contador. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana. Reimpresión. México. 1968, p. 358.



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

computan dentro de la renta neta imponible del Impuesto a la Renta, siendo más bien una inversión, a partir del cual recibirá los rendimientos del consorcio.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 153/vuelta), se indicó a la recurrente que podía realizar sus observaciones a los cargos antes formulados, siendo que en respuesta a ello presentó un escrito (folios 123 y 124), en el cual indicó que lo que adquirió es un intangible de duración limitada y que se trata de la adquisición de un derecho a obtener determinado porcentaje de los resultados de un contrato de consorcio, el cual tiene un periodo limitado de vida.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 138 a 141), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, precisando que, el desembolso observado no constituye un activo intangible de duración limitada sino más bien un activo financiero, dado que mediante dicho desembolso la recurrente percibiría el 7% de los rendimientos del y que de acuerdo con el inciso e) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta no son deducibles para la determinación de la renta imponible.

Que posteriormente a través del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (folio 86), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración puso en conocimiento de la recurrente la aludida observación a efectos que presente sus descargos; en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 11 de diciembre de 2018 (folios 58 y 59), en el cual indicó que reiteraba sus argumentos.

Que según el punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 66/vuelta a 68), la Administración señaló que conforme con las normas contables el desembolso realizado calificaba como una inversión y no como un intangible.

Que obra en autos, el testimonio de acuerdo de consorcio, entre la recurrente, Sucursal del Perú y Sucursal del Perú de 26 de mayo de 2014 (folios 468 a 493), en cuya cláusula primera (antecedentes) se indica que las partes participaron en forma conjunta conformando el postor denominado . Asimismo, en la cláusula sexta (participaciones) establece que los porcentajes de participación de las partes serán del 37,55%, 37,5% y 25,00% para Sucursal del Perú y Sucursal del Perú y la recurrente, respectivamente.

Que según el acuerdo privado, suscrito entre la recurrente, Sucursal del Perú y Sucursal del Perú de 5 de junio de 2014 (folios 496 a 501), cedió a la recurrente el 7% de su participación en las utilidades o pérdidas económicas que puede generar su participación, de forma tal que se incremente la participación de la recurrente del 25% al 32%.

Que conforme con la Factura N° emitida por de 10 de abril de 2015 (folio 494), esta le transfirió a la recurrente el 7% de sus participaciones en por el importe de S/ 1 264 844,30.

Que en este sentido, se encuentra acreditado que el importe desembolsado por la recurrente está referido a la obtención de un mayor porcentaje de participación en las utilidades o pérdidas económicas del el cual tiene la naturaleza de una inversión y no de un intangible. Por lo tanto, el reparo se ajusta a ley, y corresponde mantenerlo.

Que dado que en la presente instancia se han mantenido los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 contenida en la Resolución de Determinación N° procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

## Resoluciones de Determinación N°

Que de las Resoluciones de Determinación N° y sus anexos (folios 1520 a 1531), giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2015, se tiene



# Tribunal Fiscal

N° 03432-9-2021

que la Administración determinó omisiones de tales pagos a cuenta como consecuencia de diferencias entre ingresos declarados y la base de cálculo, y aplicación de un coeficiente distinto<sup>10</sup>.

Que el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999<sup>11</sup>, prevé que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que agrega el mismo artículo 85 que, para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa prevista en el primer párrafo del artículo 55 de la citada ley.

Que resulta pertinente mencionar que mediante la Décimo Primera Disposición Complementaria Final de la Ley N° 30296, para efecto de determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2015, el coeficiente que se obtiene deberá ser multiplicado por el factor de 0,9333.

Que de la revisión al Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (folios 1523/vuelta a 1524/vuelta), se aprecia que la Administración modificó el coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero 2015, teniendo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, contenida en la Resolución de Determinación N° [redacted] y respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2015, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada contenida en la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 (PDT [redacted]), lo que se encuentra arreglado a ley, y no ha sido cuestionado por la recurrente, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, se aprecia del punto 1.2 del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (folios 1521 a 1523/vuelta), que la Administración determinó ingresos no declarados para el cálculo de los pagos a cuenta por el importe de S/ 4 281 918,00, por concepto de valorizaciones registradas y declaradas por un importe menor o por un importe de cero, así como el diferimiento de ingresos en los meses de febrero y marzo de 2015 por los importes de S/ 570 664,00 y S/ 452 018,00, diferencias y diferimientos que no han sido desvirtuados por la recurrente, y al encontrarse arregladas a ley dichas observaciones, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que según consta en el punto 1.3 del Anexo N° 3 de las Resoluciones de Determinación N° [redacted] (folios 1520 y 1521/vuelta), la Administración reparó el importe de S/ 110 888,00, por concepto de diferencia entre el ingreso declarado asociado con la Factura N° [redacted] y la Valorización N° 13 correspondiente a diciembre de 2015, y teniendo en cuenta que la recurrente no ha sustentado tal diferencia y al encontrarse arreglada a ley dicha observación, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

<sup>10</sup> Cabe precisar que las omisiones determinadas fueron compensadas con el saldo a favor del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, así como con los pagos del Impuesto Temporal a los Activos Netos, considerando además los pagos efectuados por la recurrente (folios 10, 40, 41 y 1618).

<sup>11</sup> Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 13 de marzo de 2013.

<sup>12</sup> Cabe precisar que la recurrente no impugnó el aludido valor (folio 1687).



# Tribunal Fiscal

Nº 03432-9-2021

## Resoluciones de Multa N°

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 1568 a 1575) fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con la determinación efectuada por la Administración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 2015.

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

Que toda vez que la sanción contenida en la Resolución de Multa N° (folios 1570 y 1571) tiene su sustento en los reparos del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenidos en la Resolución de Determinación N° los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, procede resolver en igual sentido respecto a la referida multa, en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que por su parte, toda vez que las Resoluciones de Multa N° (folios 1568, 1569 y 1572 a 1575), se sustentan en los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 2015, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° los cuales han sido mantenidos en la presente instancia, corresponde resolver en igual sentido respecto a las referidas multas, y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente la vocal Barrera Vásquez.

## RESUELVE:

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° de 22 de agosto de 2019.

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

**QUEUÑA DÍAZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

**VILLANUEVA ARIAS**  
**VOCAL**

**BARRERA VÁSQUEZ**  
**VOCAL**

**Díaz Tenorio**  
**Secretario Relator (e)**  
BV/DT/LA/CC/mpe.

Nota: Documento firmado digitalmente.