



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

EXPEDIENTE N° : 16470-2009
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de julio de 2014

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008714 de 30 de octubre de 2009, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT¹, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0018177 y 012-003-0018178, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, y la Resolución de Multa N° 012-002-0015250, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene respecto al reparo por gasto de pasajes, que asumió contractualmente dicho gasto, por resultar necesario para que el personal contratado se movilizara hasta el lugar donde se iba a prestar el servicio, invocando a dicho efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 717-5-2001 y 6097-2-2004.

Que respecto de lo señalado por la Administración en cuanto a que no se ha acreditado la fehaciencia de la prestación del servicio por parte de Consorcio y Servicios de la Selva S.A., indica que los pagos realizados a la referida empresa, se efectuaron por los siguientes conceptos: asesoría corporativa para la implementación de políticas que permitan optimizar el funcionamiento de la empresa – estrategias de control y gestión; auditoría de procesos – revisión y evaluación de riesgos financieros, comerciales, estructurales y operativos; e implementación de conclusiones y recomendaciones del Proyecto PLEXUS, y que demostró documentariamente la prestación del servicio, así como los nombres de los trabajadores que se encontraban a cargo de la prestación del servicio.

Que agrega que si bien los documentos carecen de membrete o firma, ello no descalifica las pruebas presentadas, y que en todo caso, corresponde a la Administración acreditar que no se prestó el servicio por parte de Consorcio y Servicios de la Selva S.A., agregando que se debe tener en cuenta la utilidad del servicio para la empresa.

Que en cuanto al reparo por gastos por servicios y amortización de activos intangibles cuya deducción no se encuentra permitida, señala que el proyecto PLEXUS elaborado por Management Assessors S.A.C., fue adquirido como consecuencia de un análisis de las debilidades de su empresa y tenía por propósito ahorrar costos que permitiesen aumentar sus rentas gravadas, y de esta manera recuperar el margen de ganancias, agregando que con la aplicación de las recomendaciones de dicho proyecto se han implementado nuevas políticas y recomendaciones que han originado que la empresa mejore notablemente en sus ventas netas entre los ejercicios 2004 a 2007.

Que añade que ha acreditado documentariamente la efectiva prestación del servicio, y que lo alegado por la Administración respecto a que la documentación presentada no tiene el logo de Management Assessors no es un aspecto trascendental que permita desconocer la prestación del servicio, invocando para tal efecto la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5732-1-2005.

Que respecto a la observación al límite de remuneraciones señala que se ha acreditado en autos que el señor Walter Arenas Navarro ostentaba un cargo jerárquico inmediato inferior al que tenía el señor Mauricio Tawil, lo que evidencia que puede ser tomado como referencia para el cálculo de la remuneración anual de este último y que contrariamente a ley, la Administración pretende hacer un análisis previo de la remuneración del trabajador tendente a determinar si ésta corresponde al valor de

¹ Actualmente. Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

mercado a que hace referencia el inciso b) del numeral 2 del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que éste no es un requisito previsto en la ley.

Que respecto al reparo por la aplicación de la tasa adicional de 4.1% sostiene que el cálculo de dividendos presuntos no procede, por cuanto no se ha incurrido en un exceso en el límite de las remuneraciones.

Que por su parte, la Administración respecto del reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad indica que del análisis de los documentos aportados por la recurrente, se aprecia que si bien la empresa PD & B Asociados S.A.C. prestó servicios a la recurrente, ello no implica que los gastos de traslado de los empleados de dicha empresa sean asumidos por el beneficiario del servicio, no habiéndose acreditado que ello sea una condición para la prestación del servicio.

Que respecto del servicio prestado por Consorcio y Servicios de la Selva S.A., señala que la recurrente no ha acreditado de acuerdo con los términos del contrato suscrito con la referida empresa la efectiva prestación del servicio, siendo que de la documentación presentada, tales como el "Manual del Sistema de Control de Gestión" y "Business Plan 2008" no es posible determinar que dichos documentos fueron elaborados por Consorcio y Servicios de la Selva S.A. a pedido de la recurrente.

Que añade que la recurrente no ha acreditado mediante ningún documento la existencia de algún tipo de comunicación con su supuesto proveedor a lo largo de todo el ejercicio acotado, precisando que las comunicaciones dirigidas al señor Gilberto Sarfaty Demayo, fueron realizadas con motivo de su condición de director de la recurrente, y no como representante legal de Consorcio y Servicios de la Selva S.A.

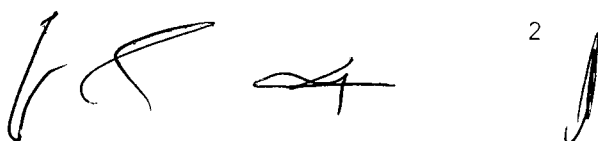
Que respecto de los gastos por servicios y amortización de activos intangibles cuya deducción no se encuentra permitida refiere que reparó el gasto por asesoría y la amortización asumida por la recurrente como consecuencia de los servicios prestados por Management Assessors S.A.C., que no procede al no haberse acreditado en autos la efectiva prestación de los servicios.

Que en cuanto al reparo por exceso en el límite de remuneraciones, señala que la remuneración del Sub-Gerente, señor Mauricio Tawil excede el valor de mercado, toda vez que la remuneración del funcionario de jerarquía inmediata inferior (señor Walter Arenas Navarro), utilizado como base del cálculo de la remuneración del señor Mauricio Tawil, también excede el valor de mercado, por lo que procedió a reparar el exceso del gasto por dicho concepto en relación al señor Mauricio Tawil.

Que respecto de la aplicación de la tasa adicional de 4.1% por concepto de dividendos presuntos señala que al haberse establecido un exceso en la remuneración correspondiente al señor Mauricio Tawil, corresponde aplicar al exceso determinado la tasa adicional de 4.1% al calificar como una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior de control tributario.

Que finalmente, mediante escrito de fecha 23 de junio de 2014, de fojas 1434 a 1437, la Administración reiteró sus argumentos respecto de los reparos cuestionados por la recurrente, añadiendo en cuanto al reparo por gastos por servicios y amortización de activos intangibles cuya deducción no se encuentra permitida, que estando a la envergadura e importancia del proyecto contratado, no resulta verosímil que no obren en el expediente los informes a que hace referencia, el contrato suscrito por la recurrente, ni documentos tales como el acuerdo de la Junta General de Accionistas sobre la aprobación del mencionado proyecto o comunicación entre las partes sobre el mismo.

Que como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta N° 090011278170-01/SUNAT y Requerimiento N° 0121090000008, notificados el 16 de enero de 2009, de fojas 958, 959 y 1070, respecto del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2007, la Administración formuló los siguientes reparos: i) gastos que no cumplen con el principio de causalidad; ii) amortización y gastos de activos intangibles no deducibles; iii) exceso en límite de remuneraciones; y iv) provisión de desvalorización de existencias; determinando adicionalmente dividendos presuntos por el ejercicio 2007, por lo que emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0018177 y 012-003-0018178 por





Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, Tasa Adicional del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015250, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007.

Que según se observa de la resolución apelada, de fojas 1357 a 1376, la Administración levantó el reparo por provisión de desvalorización de existencias y rectificó el monto del reparo por exceso en el límite de remuneraciones de S/.126,136.00 a S/.114,455.00, así como el importe de la Resolución de Multa N° 012-002-0015250, manteniendo los demás reparos efectuados.

Que asimismo, se advierte de la apelación formulada por la recurrente, de fojas 1388 a 1402, que esta solo ha cuestionado los reparos por: i) Gastos que no cumplen con el principio de causalidad; ii) Amortización y gastos de activos intangibles no deducibles; iii) Exceso en límite de remuneraciones; y iv) Dividendos presuntos – aplicación de la tasa adicional de 4.1%, así como la Resolución de Multa N° 012-002-0015250, por lo que solo procede emitir pronunciamiento al respecto.

Resolución de Determinación N° 012-003-0018177

Gastos que no cumplen con el principio de causalidad (S/.442,371.03)

Que del Anexo N° 6 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0018177, de fojas 1181 a 1186, se observa que la Administración reparó los gastos por los servicios adquiridos a Mayo Tours S.A. por S/.2,415.00, al considerar que constituyen un acto de liberalidad de la recurrente; así como los gastos por los servicios de Consorcio Servicios de la Selva S.A. por S/.439,956.03, al considerar que no cumplen con el principio de causalidad, por cuanto no inciden en la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.

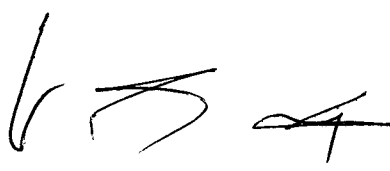

Mayo Tours S.A

Que del Punto 1 del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 946 y 947, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente sustentara los gastos de terceros detallados en su Anexo N° 1, de fojas 943 y 944, entre los cuales se encontraban las Facturas N° 001-030144 y 001-030145 de 11 de agosto de 2007, emitidas por servicio de alojamiento a los señores Juan José Razori Varela y Próspero Berrospi.

Que del Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 933 a 937, se aprecia que la Administración estableció que las referidas facturas emitidas por Mayo Tours S.A. corresponden a gastos de viaje de los señores Juan Razori Varela y Próspero Berrospi, empleados de la empresa PD & B Asociados S.A.C., considerando que dichos gastos constituyen actos de liberalidad de la recurrente, sustentándose en el artículo 37° y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 esta ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señala respecto del principio de causalidad que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

 3 



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

Que el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37° de la ley.

Que según se aprecia de las Facturas N° 001-030144 y 001-030145, de fojas 506 y 507, éstas fueron emitidas el 11 de agosto de 2007 por la empresa Mayo Tours S.A., por los servicios de alojamiento, bebidas, cafetería y restaurante brindados a los señores Juan José Razori Varela y Próspero Berrospi Ytahashi.

Que la recurrente mediante escrito de fojas 899 y 900, informa que los señores Juan José Razori Varela y Próspero Berrospi Ytahashi son trabajadores de la empresa PD & B Asociados S.A.C., la cual fue contratada para brindarle servicios de consultoría, y que conforme con la Resolución N° 717-5-2001 del Tribunal Fiscal ha considerado que procede deducir el gasto de un tercero asumido voluntariamente si se acredita que el desembolso se encuentra vinculado con la generación de rentas o el mantenimiento de la fuente productora, y que en su caso aquél repercutió directamente en la labor encomendada.

Que a efecto de sustentar el gasto contenido en las Facturas N° 001-030144 y 001-030145, la recurrente presentó el Comprobante de Retención N° 002-0000782 emitido en favor de Mayo Tours S.A., de foja 503, el cual no sustenta por sí solo que los gastos de alojamiento, bebidas, cafetería y restaurante asumidos por ésta a favor de los señores Juan José Razori Varela y Próspero Berrospi Ytahashi constituyan condición del servicio prestado por PD & B Asociados S.A.C., asimismo presentó el "Comprobante de Movimiento Bancario" del Banco de Crédito del Perú y el documento denominado "Consulta tus saldos y movimientos" del mismo banco, de fojas 504 y 505, los cuales no contienen información que pudiera acreditar la causalidad de los gastos observados o la obligación de la recurrente de asumirlos.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha acreditado la causalidad de los gastos en relación a la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora de renta, así como tampoco ha sustentado la obligación de ésta de realizar dichos gastos a favor del personal de PD & B Asociados S.A.C., por lo que los referidos gastos corresponden a una liberalidad de la recurrente, la cual no constituye un concepto deducible, de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, correspondiendo en tal sentido confirmar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que si bien la recurrente alega que presentó el documento denominado "Propuesta de Consulta" durante el procedimiento de fiscalización, según se advierte de autos, dicho documento fue presentado en la etapa de reclamación, conforme se aprecia de fojas 1132 a 1134, por lo que conforme al artículo 141° del Código Tributario², la Administración no admitió el referido medio probatorio, alcomprobar que la recurrente no acreditó que la omisión de la presentación del citado documento durante la fiscalización no le hubiera sido atribuible o que hubiera cancelado el importe reclamado, lo que se encuentra conforme a ley, careciendo de sustento lo alegado por la recurrente.

Que es del caso señalar que la recurrente no ha acreditado de modo alguno que asumió contractualmente el gasto de alojamiento, bebidas, cafetería y restaurante de los señores Juan José Razori Varela y Próspero Berrospi Ytahashi, debiendo indicarse que el documento denominado "Propuesta de Consulta", de fojas 1132 a 1134, no corresponde ser admitido como medio probatorio, por las consideraciones antes expuestas.

² El artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

Que finalmente cabe señalar que no resultan aplicables al caso de autos, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 717-5-2001 y 6097-2-2004 invocadas por la recurrente, al referirse a casos distintos al materia de autos, en los que el contribuyente había acreditado fehacientemente mediante contratos, entre otros, que los gastos asumidos de terceros constituían condición del contrato celebrado con su proveedor o que tenían relación directa con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.

Consortio Servicios de la Selva S.A. y Amortización y gastos de activos intangibles no deducibles

Que del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 943 y 944, se advierte que la Administración verificó de la información contable presentada por la recurrente que ésta cargó a costos y gastos, operaciones, siendo el proveedor principal la empresa Consortio Servicios de la Selva S.A., solicitándole explicar en qué consistían los servicios recibidos, la relación de causalidad, así como presentar los documentos que acreditaran la realización de aquéllos.

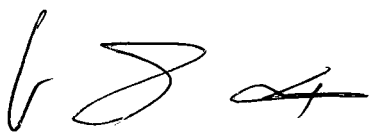

Que del Punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 933 a 936, se observa que la Administración dio cuenta del descargo y de la documentación presentada por la recurrente, concluyendo que ésta "...no exhibió documentación que acredite la necesidad de los gastos..." detallados en el Anexo N° 2, de foja 924, ni acreditó "...la utilización de los mismos en la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente productora...", consignando como sustento legal el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y señalando que "...teniendo en cuenta la referida norma, aún cuando el gasto esté respaldado por el comprobante de pago, no implica que el gasto sea deducible para determinar la renta, sino que además deba cumplir su causalidad con la generación de renta gravada o la mantención de la fuente generadora de renta..." no habiendo sustentado la recurrente en forma objetiva cómo redundó en mayores ingresos para la empresa.

Que asimismo del Anexo N° 6 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0018177, de fojas 1178 a 1181, se observa que la Administración reparó los gastos por servicios y amortización de activos intangibles al no encontrarse permitida su deducción, indicando que dichos gastos no cumplían con el principio de causalidad, toda vez que la recurrente no acreditó cómo le generó mayores beneficios y una mejora en sus procesos los gastos por la utilización del "Proyecto Corporativo de Planeamiento Estratégico y Eficiencia Organizacional" (PLEXUS), ni exhibió documentación que acreditase ahorros económicos producto del referido servicio recibido por su proveedor Management Assesors S.A.C.

Que del Anexo N° 02 del Requerimiento N° 0122090000334, de foja 942, se aprecia que la Administración verificó de la información contable presentada por la recurrente que ésta cargó gastos vía amortización de intangibles y otros gastos referidos al proyecto PLEXUS, el cual fue elaborado por la empresa Management Assesors S.A.C., por lo que solicitó a la recurrente explicar la relación de causalidad y su vinculación con la generación de operaciones gravadas de estos gastos realizados por la recurrente, presentar los documentos que acrediten la realización de estos servicios, y explicar el tratamiento tributario y contable de esta operación, asimismo, la razón por la cual se consideró intangible a esta operación y su amortización en dos años.

Que del Punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 929 a 933, se advierte que la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, así como de la documentación presentada por ésta, concluyendo que los gastos relacionados a la adquisición del "Proyecto Corporativo de Planeamiento Estratégico y Eficiencia Organizacional" (PLEXUS) no cumplen con el principio de causalidad del Impuesto a la Renta, toda vez que la recurrente no acreditó cómo le generó mayores beneficios y una mejora en sus procesos, los gastos por la utilización de PLEXUS, ni exhibió documentación que acredite ahorros económicos producto del servicio recibido de su proveedor Management Assesors S.A.C., por lo que procedió a reparar la amortización del proyecto PLEXUS durante el ejercicio 2007 (S/.186,393.00) y los gastos³ relacionados a dicho proyecto (S/.65,379.00), según detalle contenido en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122090000334, de foja 923, sustentándose para tal efecto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalando que "...teniendo en cuenta la norma aludida, aún cuando el gasto esté respaldado por el comprobante de

³ Por consultoría y asesoría.

 5 



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

pago, no implica que el gasto sea deducible para determinar la renta sino que además deba cumplir su causalidad con la generación de renta gravada o la mantención de la fuente generadora de la renta..." no habiendo sustentado la recurrente en forma objetiva cómo redundó en mayores ingresos para la empresa.

Que no obstante lo expuesto, en la apelada, de fojas 1357 a 1376, la Administración señala expresamente que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que ésta no ha acreditado la efectiva prestación del servicio de asesoría que habría efectuado Consorcio Servicios de la Selva S.A., por lo que procede mantener el reparo, advirtiéndose que la Administración en la apelada modificó el fundamento del reparo formulado en la fiscalización, toda vez que en tanto en la etapa de fiscalización reparó los servicios de asesoría prestados por Consorcio Servicios de la Selva S.A., al verificar que aquéllos no cumplían con el principio de causalidad, al considerar que no se encontraba acreditada su vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de su fuente, conforme con lo previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en la instancia de reclamación mantuvo el reparo bajo el fundamento que la documentación presentada por la recurrente no acreditaba fehacientemente que los servicios observados hubiesen sido prestados efectivamente, esto es, sustentándose en la realidad de dichas operaciones.

Que asimismo en la apelada, la Administración señala expresamente que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que ésta no ha acreditado la realización del servicio de asesoría a través del denominado "Proyecto Corporativo de Planeamiento Estratégico y Eficiencia Organizacional" (PLEXUS) por parte de Management Assessors S.A.C., por lo que procedió a mantener el reparo efectuado por los gastos de asesoría relacionados a dicho proyecto, así como respecto de los gastos de amortización del ejercicio 2007, verificándose que la Administración en la apelada modificó el fundamento del reparo formulado en la fiscalización, toda vez que en tanto que en la etapa de fiscalización reparó los gastos por servicios de asesoría prestados por Management Assessors S.A.C. y la amortización del proyecto PLEXUS, al verificar que aquéllos no cumplían con el principio de causalidad, es decir, no estaba acreditada su vinculación con la generación de rentas o el mantenimiento de su fuente, conforme con lo previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, en la instancia de reclamación mantuvo el reparo bajo el fundamento que la documentación presentada por la recurrente no acreditaba fehacientemente que los servicios observados hubiesen sido prestados efectivamente y que por ende tampoco podía admitirse la amortización del proyecto PLEXUS, esto es, sustentándose en la realidad de dichas operaciones.

Que al respecto, el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, 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, precisando que mediante la 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 disminuirlos.

Que estando a lo expuesto, y de acuerdo con el acápite 67 del Glosario de Fallos del Tribunal Fiscal⁴, toda vez que la Administración cambió el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, lo que constituye un exceso a su facultad de reexamen, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en cuanto a la Resolución de Determinación N° 012-003-0018177, respecto al reparo por gastos que no cumplen con el principio de causalidad en relación a los servicios brindados por Consorcio Servicios de la Selva S.A.⁵ así como respecto al reparo por amortización y gastos de activos intangibles no deducibles.

⁴ Aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-31, publicada el 31 de octubre de 2013, que establece en su acápite 67, que cuando la Administración no ejerce su facultad de reexamen de acuerdo con lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981, corresponde declarar nula la apelada.

⁵ Similar criterio ha sido adoptado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12183-8-2013.



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

Que estando a lo expuesto en el considerando anterior, carece de pertinencia emitir pronunciamiento respecto de lo alegado por la recurrente en este extremo.

Exceso en límite de remuneraciones

Que del Anexo N° 6 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0018177, de fojas 1175 a 1177, se observa que la Administración reparó el exceso de la remuneración del señor Mauricio Tawil (Sub-Gerente y accionista), en base a lo establecido en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que del Anexo N° 03 del Requerimiento N° 0122090000334, de foja 941, se advierte que la Administración solicitó a la recurrente explicar cómo determinó el cálculo para el límite de la remuneración del señor RalfpTawil (Gerente General y accionista), asimismo, por qué no se aplicó el cálculo para el límite de remuneraciones de los señores Mauricio Tawil (Sub-Gerente General y accionista), Walter Arenas Navarro Navarro (Director, Gerente Financiero y Representante legal) y Pablo Schnaider Kleiman (Director Ejecutivo y Representante legal).

Que del Punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 0122090000334, de fojas 928 y 929, se observa que la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, así como de la documentación presentada, concluyendo que la comparación del límite de remuneraciones del señor Mauricio Tawil se hizo en función de la remuneración del señor Walter Arenas Navarro Navarro, por tratarse de un trabajador ubicado en el nivel jerárquico inferior, en aplicación del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, consideró que el señor Walter Arenas Navarro Navarro es accionista, por lo que aplicó lo dispuesto en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, el límite de 95 UIT⁶ (S/.327,750.00), en ese sentido, siendo que el señor Mauricio Tawil durante el ejercicio 2007 obtuvo una remuneración de S/.453,886.00, procedió a reparar el exceso, esto es, S/.126,136.00⁷.

Que no obstante, en la resolución apelada, de fojas 1357 a 1376, la Administración consideró que la remuneración del señor Walter Arenas Navarro podía utilizarse como referente para establecer si la remuneración del señor Mauricio Tawil se encontraba dentro del valor de mercado, por lo que en atención a su facultad de reexamen, solicitó a la recurrente a través del Requerimiento N° 0150550008107, de foja 1199, exhibir y/o presentar el Libro Planilla de Remuneraciones, Boletas de Pago de los trabajadores del ejercicio 2007, Manual de Funciones de los trabajadores y organigrama de la empresa, lo que fue atendido por la recurrente, según se advierte de foja 1201 vuelta, con excepción del Manual de Funciones de los trabajadores.

Que asimismo, se aprecia que la Administración como consecuencia del análisis de la remuneración del señor Mauricio Tawil, efectuado en atención a lo establecido en el inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableció que la remuneración a utilizarse como referente para establecer el valor de mercado de la referida remuneración era la del trabajador mejor remunerado de nivel jerárquico inmediato inferior, este es el señor Walter Arenas Navarro Navarro (Gerente de Finanzas), no obstante, consideró que previamente debía establecerse si la remuneración del señor Walter Arenas Navarro se encontraba de acuerdo a valor de mercado.

Que para establecer el valor de mercado de la remuneración del señor Walter Arenas Navarro, la Administración procedió conforme con lo establecido en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, utilizando como referente la remuneración del funcionario de inmediata menor jerarquía, señor Gilberto Arca (Contador General), concluyendo que el exceso de la remuneración del señor Walter Arenas Navarro ascendía a S/.72,217.00, por lo que procedió a restar de la remuneración del señor Walter Arenas Navarro dicho importe, obteniendo como resultado la suma de S/.205,824.00, monto que fue utilizado a su vez como referente para la determinación del valor de

⁶ La UIT en el ejercicio 2007 ascendía a S/.3.450.00.

⁷ Cabe señalar que la recurrente se autoreparó el exceso de remuneración del señor RalfpTawil, aplicando lo establecido en el numeral 1.5 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

mercado de la remuneración del señor Mauricio Tawil, obteniendo como resultado que la remuneración de este último, evidenciaba un exceso de S/.114,455.00, el cual procedió a reparar.

Que el inciso n) del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, señala que son deducibles las remuneraciones que por todo concepto correspondan al titular de una Empresa Individual de Responsabilidad Limitada, accionistas, participacionistas y en general a los socios o asociados de personas jurídicas, en tanto se pruebe que trabajan en el negocio. En el caso que dichas remuneraciones excedan el valor de mercado, la diferencia será considerada dividiendo a cargo de dicho titular, accionista, participacionista, socio o asociado.

Que el inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, respecto del valor de mercado de remuneraciones establece que a efecto de lo dispuesto en los incisos n) y ñ) del artículo 37° de la ley, se considerará valor de mercado de las remuneraciones, entre otros, del accionista, de una persona jurídica que trabaja en el negocio, a los siguientes importes: 1.1. La remuneración del trabajador mejor remunerado que realice funciones similares dentro de la empresa. 1.2. En caso de no existir el referente señalado en el numeral anterior, será la remuneración del trabajador mejor remunerado, entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico equivalente dentro de la estructura organizacional de la empresa. 1.3. En caso de no existir los referentes anteriormente señalados, será el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, dentro de la estructura organizacional de la empresa. 1.4. De no existir los referentes anteriores, será la remuneración del trabajador de menor remuneración dentro de aquellos ubicados en el grado, categoría o nivel jerárquico inmediato superior dentro de la estructura organizacional de la empresa. 1.5. De no existir ninguno de los referentes señalados anteriormente, el valor de mercado será el que resulte mayor entre la remuneración convenida por las partes, sin que exceda de noventa y cinco (95) UIT anuales, y la remuneración del trabajador mejor remunerado de la empresa multiplicado por el factor de 1.5.

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

Que de las normas antes glosadas, se tiene que para admitir a un trabajador como referente en la determinación del valor de mercado de la remuneración de una persona natural que es trabajador y accionista de la misma empresa, se deben tener en cuenta los siguientes requisitos: i) que no guarde relación de parentesco hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con la persona cuya remuneración se pretende establecer el valor de mercado; y ii) que haya prestado sus servicios a la empresa, dentro de cada ejercicio, durante el mismo período que aquél por el cual se verifica el límite.

Que de lo expuesto por la Administración en la apelada, se tiene que si bien en primer término ésta determinó conforme a ley que el señor Walter Arenas Navarro podía ser considerado como referente para la determinación del valor de mercado de la remuneración del señor Mauricio Tawil durante el ejercicio 2007, al no tener parentesco con éste último y haber laborado en el mismo período que aquél – lo cual no ha sido cuestionado por la recurrente - también es cierto que procedió a realizar a su vez la determinación del valor de mercado de la remuneración del señor Walter Arenas Navarro, aún cuando el inciso n) del

634 | 8



Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la referida ley antes citados, sólo resultan aplicables a los accionistas que trabajan en el negocio, el cual no es el caso del señor Walter Arenas Navarro, por cuanto como se ha señalado anteriormente, éste no tiene la condición de accionista, lo que evidencia que la determinación efectuada por la Administración no se encuentra conforme a ley.

Que conforme a las consideraciones expuestas, el valor de mercado de la remuneración del señor Mauricio Tawil, debe ser determinado teniendo como límite el doble de la remuneración del trabajador mejor remunerado entre aquellos que se ubiquen dentro del grado, categoría o nivel jerárquico inmediato inferior, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.3 del inciso b) del artículo 19°-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado.

Que dentro de la estructura organizacional de la empresa, de fojas 889 a 891, el trabajador mejor remunerado de categoría inferior era el señor Walter Arenas Navarro (Gerente de Finanzas) cuya remuneración durante el ejercicio 2007 ascendía a S/.278,041.00, por lo que de acuerdo con la norma antes citada, se tiene que el doble de dicha remuneración (S/.556,082.00) no había sido superado por la remuneración pagada al señor Mauricio Tawil durante dicho ejercicio (S/.453,886.00), lo que acredita que la remuneración percibida por el señor Mauricio Tawil en el ejercicio 2007 se encontraba conforme al valor de mercado, correspondiendo en tal sentido revocar la apelada en este extremo.

Que estando a lo expuesto en el considerando precedente, carece de objeto emitir pronunciamiento en relación a los alegatos de la recurrente en este extremo.

Resolución de Determinación N° 012-003-0018178

Dividendos Presuntos – Aplicación de la Tasa Adicional de 4.1%

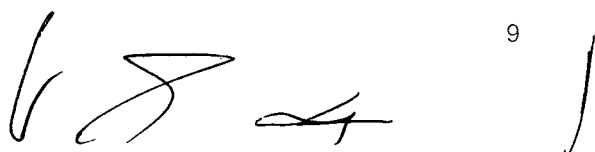
Que según se advierte del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0018178, de fojas 1169 y 1170, la Administración determinó que correspondía aplicar al exceso de la remuneración del señor Mauricio Tawil, esto es, S/.126,136.00, la retención de 4.1% por dividendos presuntos, en aplicación de lo establecido en el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en instancia de reclamación, la Administración mantuvo el reparo efectuado pero modificó el importe sujeto a la retención de 4.1% por dividendos presuntos, al considerar como exceso de la remuneración del señor Mauricio Tawil un importe menor al determinado originalmente, esto es, la suma de S/.114,455.00, según se advierte de la resolución apelada, de fojas 1357 a 1376.

Que el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970, establece que para los efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. El Impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta ley.

Que el artículo 13°-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24°-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y en general a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14° de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que de lo expuesto, se tiene que la Administración determinó que el importe de S/.114,455.00 reparado por exceso de remuneración del señor Mauricio Tawil constituían dividendos presuntos para éste último, por lo que dicho monto se encontraba sujeto a la tasa de retención de 4.1%, sin embargo, estando a que





Tribunal Fiscal

N° 08280-4-2014

en esta instancia se ha levantado el reparo por exceso en el límite de remuneración del señor Mauricio Tawil, en el cual se sustenta la determinación de dividendos presuntos efectuada por la Administración, corresponde emitir similar pronunciamiento en este extremo, debiendo dejarse sin efecto dicho valor.

Resolución de Multa N° 012-002-0015250

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0015250, de fojas 1193 y 1194, fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, señala que constituye infracción relacionada 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 la citada resolución de multa fue emitida en base a los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0018177, los cuales han sido algunos levantados y, otros mantenidos en esta instancia, y respecto de otros la Administración deberá emitir nuevo pronunciamiento, corresponde que la Administración tenga en cuenta dicho pronunciamiento respecto a la resolución de multa impugnada.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo el 20 de junio de 2014 con la participación de ambas partes, según se advierte de la Constancia de Informe Oral N° 0435-2014-EF/TF, de foja 1433,

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas, e interviniendo como ponente la vocal Flores Talavera.

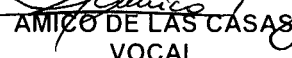
RESUELVE:

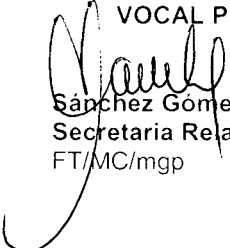
1. **DECLARAR NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140008714 de 30 de octubre de 2009 en el extremo referido a los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por amortización y gastos de activos intangibles no deducibles y gastos que no cumplen con el principio de causalidad en cuanto a los servicios brindados por Consorcio Servicio de la Selva S.A.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008714 de 30 de octubre de 2009 en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por exceso en el límite de remuneraciones y multa vinculada en dicho extremo; así como por Aplicación de la Tasa Adicional de 4.1% - dividendos presuntos y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° 012-003-0018178 emitida por este último concepto.
3. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008714 de 30 de octubre de 2009 en el extremo referido al reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007 por gastos que no cumplen con el principio de causalidad, respecto de los gastos por los servicios adquiridos a Mayo Tours S.A., y multa vinculada en cuanto a dicho extremo.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sánchez Gómez
Secretaria Relatora
FT/MC/mgp