



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

EXPEDIENTE N° : 17905-2015
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de setiembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 30 de setiembre de 2015 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ girada por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, y la Resolución de Multa N° _____ girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que los gastos de seguro médico particular (EPS) cumplen con el principio de causalidad y no constituyen una liberalidad, toda vez que son gastos necesarios para llevar a cabo de manera idónea el objeto social de su negocio, que es la prestación de servicios legales, y generar ingresos gravables; agrega que a pesar de no tener relación laboral con los beneficiarios del seguro médico, estos son la pieza fundamental que le permite llevar a cabo sus actividades, siendo que el seguro médico es otorgado a la totalidad de _____ no como una contraprestación por los servicios brindados, sino como una condición que les permite desempeñar sus funciones de manera adecuada; y que el hecho de que los beneficiarios del seguro médico tengan o no una relación de exclusividad no conlleva a que los mencionados gastos no sean deducibles.

Que indica que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta establece una relación enunciativa (una lista ejemplificativa o “números apertus”) de gastos deducibles, mientras que los artículos 44 y 47 establecen una relación taxativa (lista cerrada o “números clausus”) de gastos no deducibles, y que el principio de causalidad tiene un carácter amplio pues permite la deducción de gastos indirectos pero relacionados con las operaciones de los contribuyentes, por lo cual todo gasto que sea causal será deducible, aun cuando no se encuentre expresamente incluido en la lista del referido artículo 37, siempre que su deducción no esté prohibida; e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 710-2-99, 06072-5-2003, 01275-2-2004 y 11321-3-2007.

Que alega que es una sociedad civil cuyo objeto social es el ejercicio en forma conjunta e independiente de la profesión de abogados, siendo su principal fuerza de trabajo los abogados, en su calidad de _____ sin los cuales no podría realizar sus actividades, ni obtener renta gravada. Añade que los gastos de seguro médico han sido efectuados a favor de servidores independientes, con el fin de mantener coberturados a su principal fuerza de trabajo, para otorgarles un estímulo a su labor y para contribuir a la formación de un ambiente propicio para la productividad de este tipo de personal, ya que permite que desempeñen con tranquilidad sus funciones, se sientan a gusto y motivados durante sus labores y tengan un mejor desempeño, existiendo así una relación de causalidad.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que refiere que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no realiza ningún tipo de distinción entre los trabajadores y los locadores de servicios, para admitir la deducibilidad de los gastos destinados a prestar servicios de salud, por lo cual la Administración no puede hacer una distinción donde la norma no la hace, más aún si en su caso no se trata de cualquier locador, sino de uno que forma parte esencial de su giro de negocio, cuya retribución para efectos del Impuesto a la Renta constituye renta de quinta categoría; por lo tanto, si son deducibles los gastos de seguro médico que efectuó por sus prestadores de servicios. Agrega que en la Resolución N° 03774-1-2005 se desprende que dentro del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, se encuentran los gastos a favor de las personas que prestan servicios para una empresa, ya sea para un contrato de trabajo o bajo la modalidad denominada

Que indica que en el supuesto negado que la norma realice efectivamente dicha distinción, el mencionado gasto cumple íntegramente con el principio de causalidad señalado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, como indicó anteriormente, por lo cual es deducible. Invoca la Resolución N° 10042-3-2007, mediante la cual se establece que el gasto por agasajo por el día del trabajo a favor de servidores independientes es causal, pues el personal que presta servicios de manera individual bajo una relación de naturaleza civil contribuye directamente a la generación de renta gravada.

Que anota que la Administración pretendería argumentar que los gastos de seguro médico no son deducibles al no haber sido gravados como rentas de quinta categoría, sin tener en cuenta que el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente dispone que no constituye renta gravable de quinta categoría los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y todos los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que menciona que no existe obligación legal de contar con un contrato escrito para que se perfeccione un acuerdo de voluntades y con eso obligar a las partes al cumplimiento de una determinada prestación, que en su caso si bien no existen contratos o documentos por escrito con los socios y asociados, a través del cual se plasme la obligación de su parte de incurrir en los gastos de seguro médico, sí ha existido un acuerdo de voluntades entre las partes, el cual se ha visto plasmado en la utilización constante del EPS por parte de los socios y asociados con su conocimiento y asentimiento, por lo cual, el hecho de no tener un contrato escrito no implica que el mencionado gasto sea una liberalidad, toda vez que dichos gastos son causales.

Que adicionalmente, señala que en virtud del principio de presunción de veracidad, corresponde a la Administración dar credibilidad a sus declaraciones y documentación presentada, o en todo caso probar que sus afirmaciones son falsas, y que el hecho de que los beneficiarios de los gastos de seguro médico tengan una relación de exclusividad no conlleva "*per sé*" a que los mencionados gastos sean o no deducibles.

Que manifiesta respecto al reparo por los gastos de capacitación para que tales gastos cumplen con el principio de causalidad y no constituyen una liberalidad, toda vez que son gastos necesarios para llevar a cabo de manera idónea el objeto social de su negocio, que es la prestación de servicios legales. Agrega que a pesar de no tener relación laboral con los beneficiarios de los gastos de capacitación, ellos son la pieza fundamental que permite llevar a cabo las actividades para la cual se constituyeron, por lo que es necesario que dicho personal se encuentre capacitado permanentemente, para que así pueda brindar un óptimo servicio a favor de sus clientes.

2



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que añade que el hecho que no cuente con contratos escritos de fecha cierta, donde se establezca su obligación de incurrir en el gasto de capacitación, no conlleva a que estos no cumplan con el principio de causalidad y por lo tanto que no sean deducibles, ya que la formalidad no es constitutiva de derecho; asimismo, señala que las capacitaciones se otorgan a la totalidad de socios y asociados, no como una contraprestación por los servicios brindados, sino como una condición que les permite desempeñar sus funciones de manera adecuada, y que el hecho de que los beneficiarios de las capacitaciones tengan o no una relación de exclusividad, no conlleva a que los mencionados gastos sean o no deducibles. Al respecto, invoca el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el segundo párrafo del inciso k) del artículo 21 del reglamento de dicha ley.

Que refiere que los gastos de capacitación no están condicionados a que se incurran conjuntamente con la prestación de los servicios legales, por la propia naturaleza de dicho gasto, pues se incurren en ellos para tener a la fuerza de trabajo en óptimas condiciones para la prestación de servicios; y que se encuentre actualizada y conocedora de los últimos avances en sus respectivas carreras y atentos a las reformas legales para estar siempre a la vanguardia, lo que redundaría directamente en mejores niveles de competitividad, eficiencia y producción, siendo que resulta un despropósito tener que esperar las modificaciones legales o a que los clientes tengan una necesidad en concreto para que recién se busque capacitar a su fuerza de trabajo.

Que agrega que los gastos de capacitación no corresponden a una mayor remuneración para el personal, ya que no califican como concepto remunerativo, en la medida que no son contraprestativos de la labor del personal, ni redundan en beneficio de los mismos; ya que estos únicamente prestan servicios profesionales para ella, siendo que tales capacitaciones repercuten directamente en la generación de renta gravada y el mantenimiento de su fuente productora.

Que de otro lado, señala que el hecho de que no exista subordinación en la prestación de servicio de su personal no conlleva que dichos gastos no sean causales y por ende no deducibles; agrega que los prestadores de servicios ya sean dependientes o independientes, generan utilidad propia a la de ella, y que pretender desconocer la causalidad del gasto basándose en el argumento de que los prestadores del servicio que realizan su actividad de manera independiente no constituyen una misma unidad económica con el empleador es incorrecto, ya que la norma no establece dicha limitación, y los prestadores de servicios que realizan su actividad de manera dependiente también forman una unidad económica distinta a su empleador; sin embargo, la Administración considera que los gastos de capacitación incurridos en estos últimos sí serían deducibles.

Que refiere que reitera lo señalado respecto del gasto de seguro médico, en el sentido que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, no realiza ningún tipo de distinción entre los trabajadores y los locadores de servicios, para admitir la deducibilidad de los gastos de capacitación, por lo cual la Administración no puede hacer una distinción donde la norma no la hace, más aún si en su caso no se trata de cualquier locador, sino de uno que forma parte de su giro de negocio; por lo tanto, considera que son deducibles los gastos de capacitación que efectuó por sus prestadores de servicios. Al respecto, invoca la Resolución N° 03774-1-2005 y señala que la Resolución 07070-4-2013 deja en claro que, aunque no se haya acreditado el vínculo laboral, entre el personal y el empleador, en caso se cumpla con acreditar que el personal desempeña funciones en la empresa contratante, sí es posible deducir los gastos de capacitación.

Que señala respecto a los gastos de colegio de abogados por la colegiatura de abogados que estos cumplen con el principio de causalidad y no constituyen una liberalidad, toda vez que son gastos necesarios para llevar a cabo de manera idónea el objeto social de su negocio; agrega que no se trata de gastos de carácter personal, ya que los abogados no necesitan estar colegiados para realizar su vida personal, sino de gastos necesarios para mantener a su fuerza de trabajo en condiciones idóneas para la prestación de servicios legales, ya que no podría atender los pedidos de sus clientes de manera idónea y



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

eficiente si un abogado se retrasa en el pago de sus cuotas ordinarias, lo cual genera la posibilidad de no obtener renta gravada; asimismo, señala que no le son aplicables las resoluciones invocadas por la Administración toda vez que analizan un caso distinto y no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que manifiesta que los gastos de colegiatura son por las cuotas ordinarias, que son importes que deben ser pagados de manera constante con la finalidad de mantener las colegiaturas hábiles y así poder realizar patrocinios en procesos, emitir opiniones legales, etc., y por las constancias de miembro hábil, que son importes pagados para adquirir los certificados que acrediten que los abogados se encuentran con colegiatura hábil, siendo que dichas constancias son requeridas normativamente por el Estado en diversos procesos y procedimientos.

Que agrega que la Resolución N° 591-4-2008 invocada por la Administración, no resulta aplicable en su caso, pues se refiere a una empresa cuyo giro no es la prestación de servicios de ingeniería, ni se trata de personal que ejerce de manera habitual labores para la empresa que incurrió en el gasto.

Que señala respecto a los gastos de alojamiento del exterior, que dicho gasto se encuentra sustentado con un documento emitido en _____ en el cual consta claramente la razón social y el domicilio del prestador del servicio, la naturaleza, fecha y monto de la operación, cumpliendo así todos los requisitos establecidos por el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta para acreditar válidamente el gasto incurrido en el exterior, por lo cual dicho gasto resulta plenamente deducible.

Que indica que el inciso o) del artículo 21 de la Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados, serán deducible aun cuando no reúnan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero siempre que cumplan por lo menos los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo cual teniendo en cuenta que el documento que sustenta su gasto de hospedaje, cumple con los requisitos mínimos, el mencionado gasto es deducible.

Que agrega que la Administración pretende desconocer la validez del documento N° _____ por el solo hecho que no contener la palabra "factura", "invoice", "factures", "banknoten" o cualquier traducción del término "factura" a cualquier idioma; sin embargo, eso no es un requisito establecido por las normas tributarias peruanas para que un documento sea considerado sustento de un gasto incurrido en el exterior, y asimismo, señala que la Administración también desconoce el mencionado documento por no haber sido emitido por el prestador del servicio, _____ sin embargo, eso no es un requisito establecido por las normas tributarias.

Que en cuanto a las notas de crédito, indica que la Nota de Crédito N° _____ corresponde al 50% del servicio legal prestado al cliente _____, siendo que fue emitida debido a que por acuerdo entre las partes, sus servicios se encontraban sujetos a aprobación por parte del cliente, el cual nunca dio la conformidad, a pesar de numerosas comunicaciones, por lo cual dicha nota de crédito anula la parte de la factura emitida indebidamente respecto de la parte del servicio aun no devengado. Agrega que en el supuesto de que se traten de servicios legales devengados en el 2012, hubiera correspondido que emita la factura por el 50% del servicio anulado mediante la nota de crédito y a la vez registrara una cuenta por incobrables, ya que el cliente, luego de múltiples requerimientos, evidenciaba que no iba a cancelar la deuda; y en tal sentido, hubiese correspondido registrar un ingreso gravable por los servicios legales y un gasto deducible por el mismo monto correspondiente a la provisión por incobrables, obteniendo un resultado neutro en la operación.

2 P 4 19



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que con relación a la Nota de Crédito N° _____ manifiesta que por la factura anulada a través de dicha nota de crédito tributó en el ejercicio 2011, por lo cual la Administración cobraría doblemente el Impuesto a la Renta de no aceptar la deducción en el ejercicio 2011 o el 2012; agrega que en el supuesto negado que se considere que la mencionada nota de crédito no debió tener efecto en el 2012 sino en el 2011, tenga a bien incorporar o solicitar al área correspondiente que incorpore dicho efecto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y como consecuencia de ello, proceda a devolver el importe pagado en exceso originado en este concepto, debidamente actualizado a la fecha de pago.

Que la Administración sostiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente, se efectuaron reparos a la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, por notas de crédito no aceptadas tributariamente, gasto de alojamiento del exterior no acreditado documentariamente, gastos de seguro médico particular (EPS) para _____ que no cumplen con el principio de causalidad, gastos de capacitación para _____ que no cumplen con el principio de causalidad, gastos del _____ por la colegiatura de _____, desembolsos que no cumplen con el principio de causalidad; asimismo, que producto de los mencionados reparos detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

Que de lo actuado se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, iniciado mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____ la Administración emitió la Resolución de Determinación N° _____ por dicho tributo y periodo, así como la Resolución de Multa N° _____ por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 698, 699 y 701 a 717).

Resolución de Determinación N°

Que el referido valor (folios 701 a 717) fue emitido por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012, al efectuarse reparos a la base imponible por: i) Notas de crédito no aceptadas tributariamente, ii) Gasto de alojamiento del exterior no acreditado documentariamente, iii) Gastos de seguro médico particular (EPS) para asociados y socios que no cumplen con el principio de causalidad, iv) Gastos de capacitación para _____ que no cumplen con el principio de causalidad, y v) Gastos de _____

Notas de crédito no aceptadas tributariamente

Que conforme se advierte del Anexo N° 1.1 y el Punto 1 del Anexo N° 1.3 de la citada resolución de determinación (folios 711 a 713 y 715), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por notas de crédito no aceptadas tributariamente, sustentándose en el Requerimiento N° _____ y su resultado, y consignando como base legal, entre otro, el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por la Ley N° 29306¹, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción, estableciéndose en el inciso a) que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen; y que esta norma será de aplicación para la imputación de los gastos.

¹ Publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que este Tribunal en la Resolución N° 02812-2-2006, entre otras, ha interpretado que el concepto de devengado implica 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; asimismo, en la Resolución N° 02198-5-2005, se señaló que de acuerdo con el principio del devengado, para el reconocimiento de los ingresos en un ejercicio determinado, debe observarse en primer lugar, que se haya realizado la operación que originó los ingresos y que además éstos se hayan ganado, es decir, que la empresa haya satisfecho todas las condiciones necesarias para tener derecho a los beneficios que los ingresos representan.

Que mediante el Punto 2.4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 579), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los motivos por los cuales emitió en el ejercicio 2012, entre otras, las Notas de Crédito N° detalladas en el Anexo N° 5 adjunto a dicho requerimiento (folio 572). Asimismo, solicitó que la recurrente exhibiera y/o proporcionara copia de las mencionadas notas de crédito, los comprobantes de pago y/o guías de remisión que hacen referencia a dichas notas de crédito, el juego completo de los comprobantes de pago en caso de ser anuladas y en cualquier otra documentación que acredite el motivo por el cual se emitieron las referidas notas de crédito.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante el Punto 2.4 del escrito de 29 de setiembre de 2014 (folio 312), la recurrente señaló que las mencionadas notas de crédito fueron emitidas por error de cálculo y duplicidad de cobro. Asimismo, en el Punto 2.4 anexo a dicho escrito (folio 291) indicó, respecto de la Nota de Crédito N° que fue emitida a por la anulación de la Factura de 22 de marzo de 2012, precisando que dicha factura contenía el 100% de honorarios, cuando el acuerdo con su cliente fue de facturar en dos partes, motivo por el cual emitió la mencionada nota de crédito, así como la nueva Factura el 17 de mayo de 2012, y agregó que al 31 de diciembre de 2012 el saldo aún se encontraba pendiente de facturar. Respecto de la Nota de Crédito N° señaló que fue emitida a por la anulación de la Factura debido a que el mismo concepto fue considerado en las Facturas N° y por lo que concluyó que había un exceso, para lo cual adjuntó copia de Nota de Débito N° y de las Facturas N° con el detalle de temas facturados, de los que se puede apreciar que se trata del mismo asunto.

Que en el Punto 2.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 549 a 551), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, dejó constancia de la documentación presentada e indicó respecto de la Nota de Crédito N° que fue emitida a cliente de la recurrente, el 17 de mayo de 2012, por el importe de \$ 23 275,02 (S/ 62 167,58), que en su descripción figura como concepto "Anulación de la Factura de fecha de marzo de 2012, reemplazado por la Factura", que la recurrente exhibió la Factura N° emitida por el importe de \$ 11 637,51 que reemplaza a la Factura N° emitida por el importe de \$ 23 275,02, y que la recurrente manifestó que al 31 de diciembre de 2012 el saldo restante aún se encontraba pendiente de facturar, por lo que procedió a reparar el 50% de la mencionada nota de crédito, debido a que la recurrente no declaró el saldo pendiente de facturar por el importe de \$ 11 637,51 (S/ 31 084,00).

↑ P / 6 Y



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que asimismo, respecto a la Nota de Crédito N° _____ señaló que fue emitida a _____, cliente de la recurrente, el 29 de mayo de 2012 por el importe de \$ 8 691,67 (S/ 23 658,72); que en su descripción figura como concepto "Anulación de la Factura _____ de fecha 20 de octubre de 2011", y que la recurrente exhibió la Factura N° _____ emitida el 30 de octubre de 2011 por el importe de \$ 8 691,67 y las Facturas N° _____ emitidas el 11 de febrero y el 15 de abril de 2011 por los importes de \$ 10 000,00 y \$ 13 508,34, respectivamente, concluyendo que verificó que el servicio contenido en la Factura N° _____ y en las Facturas N° _____ corresponden a un mismo honorario, pero que dichos comprobantes de pago han sido emitidos en el ejercicio 2011 y la mencionada nota de crédito fue emitida en el ejercicio 2012, por lo que procedió a repararla debido a que su incidencia fiscal corresponde al ejercicio 2011 y no al ejercicio 2012.

Nota de Crédito N° _____

Que la recurrente presentó como medios probatorios la Nota de Crédito N° _____, las Facturas N° _____ y correos electrónicos (folios 274 a 288).

Que de la Factura N° _____ (folio 287) se aprecia que fue emitida el 22 de marzo de 2012, a _____ por los servicios profesionales brindados por la recurrente, por el importe de \$ 23 275,02.

Que con posterioridad a ello, el 17 de mayo de 2012, la recurrente emitió la Nota de Crédito N° _____ (folio 288) a _____ por el importe de \$ 23 275,02, la cual tiene como descripción "Anulación de la Factura _____ de fecha 22 de marzo de 2012, reemplazado por la Factura _____", siendo que en esta última fecha también se emitió a _____ la Factura N° _____ por el importe de \$ 11 637,51 (folio 286), que equivale al 50% del importe de la Factura N° _____.

Que de autos se aprecia que tanto la Administración como la recurrente, concuerdan en que el mencionado servicio, por el cual se emitió la Factura N° _____, se prestó en el ejercicio 2012; y en ese sentido, el ingreso se devengó en dicho ejercicio, independientemente si se canceló o no dicho servicio, y si bien la recurrente señala que una parte del servicio aún no se había devengado en dicho ejercicio, toda vez que por acuerdo con el cliente sus servicios se encontraban sujetos a la aprobación de este, no obra en autos contrato alguno u otra documentación que sustente dicha afirmación, por lo cual tal argumento carece de sustento.

Que en tal sentido teniendo en cuenta que el servicio prestado por la recurrente se devengó en el ejercicio 2012, y que tal como señaló la propia recurrente y se aprecia de los correos (folio 282), al 31 de diciembre de 2012 no se había emitido la factura correspondiente al 50% del importe de la Factura N° _____ por lo cual no correspondía que la recurrente anule el 100% de dicha factura, mediante la Nota de Crédito N° _____ en consecuencia, corresponde mantener el reparo en el extremo efectuado al 50% de la mencionada nota de crédito.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que en el supuesto de que se traten de servicios legales devengados en el 2012, hubiera correspondido que emita la factura por el 50% del servicio anulado mediante la nota de crédito y a la vez registrara una cuenta por incobrables, ya que el cliente, luego de múltiples requerimientos, evidenciaba que no iba a cancelar la deuda, y en tal sentido, hubiese correspondido registrar un ingreso gravable por los servicios legales y un gasto deducible por el mismo monto correspondiente a la provisión por incobrables, obteniendo un resultado neutro en la operación, cabe indicar que el inciso i) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y los incisos f) y g) del artículo 21 de su reglamento, regulan los requisitos y procedimientos relacionados a la deducción de castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas de las mismas, siendo que de la



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

documentación que obra en autos no se aprecia el registro de la provisión de la deuda incobrable, por lo cual dicho argumento carece de sustento.

Nota de Crédito N°

Que la recurrente presentó como medios probatorios la Nota de Crédito N° las Facturas N°
la Nota de Débito N° documentos
denominados "Hoja de tiempo por " y correos electrónicos (folios 263 a 273).

Que de la Nota de Crédito N° (folio 273) se aprecia que fue emitida el 29 de mayo de 2012, a
en cuya descripción se indica "Anulación de la Factura de fecha
20 de octubre de 2011".

Que de las Facturas N° (folios 268, 266 y 272), se aprecia
que fueron emitidas el 17 de febrero, 15 de abril y 20 de octubre de 2011, respectivamente.

Que es preciso señalar que en el Punto 2.4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N°
(folio 550), la Administración dejó constancia que verificó que el servicio contenido en las
Facturas N° corresponden a un mismo honorario, sin
embargo, teniendo en cuenta que dichos comprobantes de pago han sido emitidos en el ejercicio 2011 y
la mencionada nota de crédito fue emitida en el ejercicio 2012, procedió a repararla debido a que su
incidencia fiscal corresponde al ejercicio 2011 y no al 2012, de lo cual se aprecia que la Administración
no desconoce la mencionada nota de crédito, sino su devengamiento en el periodo fiscalizado.

Que de autos se aprecia que mediante correo de 20 de octubre de 2011 (folio 269)
de la recurrente, tomó la decisión de que ya no se cobraran las demás facturas, al
percatare que había un exceso en el cobro del servicio prestado por la recurrente, por lo que en ese
momento debió emitirse la mencionada nota de crédito, ello queda corroborado con el correo de 29 de
mayo de 2012 (folio 270) del cual se aprecia que indica que la Factura no se
va a cobrar y que se debe emitir la nota de crédito, ya que mediante correo de 20 de
octubre de 2011, indicó que ya le habían cobrado bastante al cliente por un informe, y que ese tema se le
había pasado.

Que en tal sentido, de lo antes expuesto se concluye que la referida nota de crédito debió emitirse en el
ejercicio 2011, cuando se produjo el hecho sustancial que determinó la generación del ajuste del ingreso,
y no en el 2012, careciendo de sustento lo señalado por la recurrente en contrario, por lo cual
corresponde mantener el reparo en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente, en el sentido que en el supuesto negado que se considere
que la mencionada nota de crédito no debió tener efecto en el 2012 sino en el 2011, se incorpore dicho
efecto en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2011, y como consecuencia de ello se le
devuelva el importe pagado en exceso, actualizado a la fecha de pago, cabe indicar que no corresponde
emitir pronunciamiento sobre dicha pretensión relacionada con el ejercicio 2011, toda vez que el ejercicio
materia de autos corresponde al ejercicio 2012².

Que estando a lo expuesto, se confirma la resolución apelada en el extremo del reparo por notas de
crédito no aceptadas tributariamente.

² En igual sentido, se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 07060-3-2018.

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Gasto no acreditado documentariamente

Que conforme se advierte del Anexo N° 1.1 y el Punto 2 del Anexo N° 1.3 de la resolución de determinación impugnada (folios 709 a 711 y 715), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gasto de alojamiento del exterior no acreditado documentariamente, sustentándose en el Requerimiento N° _____ y su resultado, consignando como base legal el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso o) del artículo 21 de su reglamento.

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, 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 el inciso j) del artículo 44 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 970, señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el inciso o) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, dispone que, para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, los comprobantes de pago emitidos por no domiciliados serán deducibles aun cuando no reúnan los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, pero siempre que cumplan por lo menos los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del artículo 51-A de la indicada ley.

Que el cuarto párrafo del artículo 51-A de la anotada ley prevé que los gastos incurridos en el extranjero se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, por lo menos, el nombre, denominación o razón social y el domicilio del transferente o prestador del servicio, la naturaleza u objeto de la operación, la fecha y el monto de la misma.

Que en las Resoluciones N° 07231-1-2018 y 00070-4-2019 se ha señalado que de las normas citadas se tiene que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, se podrán deducir los gastos que sean necesarios para producir la renta y mantener su fuente, los cuales, tratándose de gastos por operaciones realizadas por sujetos no domiciliados, requieren ser sustentados con los respectivos comprobantes de pago; no obstante, no resulta exigible que estos documentos reúnan los requisitos vigentes del Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo suficiente que se hayan emitido de conformidad con las disposiciones legales del respectivo país y que reúnan los requisitos descritos en el artículo 51-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en ese sentido, para acreditar los gastos incurridos en el _____, únicamente será exigible la presentación de comprobantes de pago, en tanto su emisión se encuentre regulada por las disposiciones legales del país respectivo; en caso contrario, será admitido cualquier medio probatorio que demuestre la realización de tales gastos, de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 15658-1-2013 y 03215-4-2017.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que mediante el Punto 3.2 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folios 577 y 578), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad y necesidad del gasto de alojamiento y viajes, entre otros, detallado en el Anexo N° 6 adjunto a dicho requerimiento (folio 571), con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, siendo que para ello debía exhibir y/o proporcionar, un escrito explicando la naturaleza del gasto, comprobantes de pago, guías de remisión, contratos, adendas, la expresión contable del mencionado gasto, vouchers y documentos de cancelación, entre otros.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante el Punto 3.2 del escrito de 29 de setiembre de 2014 (folio 312), la recurrente señaló que los gastos detallados en el mencionado Anexo N° 6, están relacionados a la prestación de servicios como gasto de viajes, entre otros; asimismo en el Punto 6 de dicho escrito (folio 262) indicó que el comprobante de pago emitido por no domiciliado N° fue emitido el 10 de setiembre de 2012, por el hospedaje de del 10 al 13 de octubre, el cual visitó en dichas fechas instituciones como que son empresas que se dedican a elaborar rankings a nivel mundial de los mejores y de difundir sus mejores logros, a efecto de destacar la labor de los Estudios, creando oportunidades de negocio y contactos, posicionándolos mejor frente a clientes potenciales; y que adjunta el comprobante de pago emitido por no domiciliado, asientos contables, constancia de pago, copia de estado de cuenta y el memorando informativo del viaje (folios 254 a 259).

Que en el Punto 3.2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 548 y 549), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que exhibió un correo electrónico de fecha 10 de setiembre de 2012 por la Reserva N° del que la mencionada reserva no es un comprobante de pago del exterior (Invoice), por lo cual no acredita el gasto de hospedaje en el aludido hotel concluyendo que procedió a reparar dicho gasto.

Que obra en autos (folio 259) la impresión del correo electrónico remitido el 10 de setiembre de 2012, por , que es una empresa que brinda servicios de reserva de hospedaje a nivel mundial (folios 726 y 727), a de la recurrente, el cual tiene como asunto itinerario directo N°), siendo que dicho correo tiene como contenido el registro de la reserva virtual N° en el a nombre de del 10 al 13 de octubre, con la información del pago, el cual, contrariamente a lo señalado por la recurrente, no puede ser considerado un comprobante de pago emitido por un no domiciliado por el servicio de alojamiento, al tratarse únicamente de la confirmación de una reserva virtual, en la cual consta la información referida al servicio que iba a prestar el no apreciándose en autos que la recurrente haya adjuntado comprobante de pago alguno a fin de sustentar el mencionado gasto, ni que haya demostrado que para la deducción del mencionado gasto no resultaba exigible la presentación del comprobante de pago emitido con observancia de las disposiciones legales del país, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Gastos de con el principio de causalidad

para

que no cumplen

Que conforme se advierte del Anexo N° 1.1 y los Puntos 4 y 5 del Anexo N° 1.3 de la Resolución de Determinación N° (folios 704 a 707 y 715), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos de particular por gastos de que no cumplen con el principio de causalidad, sustentándose en el Requerimiento N° y su resultado y consignando como base legal, el artículo 37 y el inciso d) del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la Renta.

2 P

14



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que mediante el Punto 3.3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 577), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente los gastos de particular para así como los gastos de (locales, nacionales e internacionales) para detallados en el Anexo N° 7 adjunto a dicho requerimiento (folio 570), siendo que para ello debía proporcionar un cuadro Excel con el importe del entre otros, identificando al trabajador beneficiario; asimismo, se le solicitó que proporcionara la planilla electrónica de enero a diciembre de 2012, los cuadros resumen mensuales y asientos contables que sustenten los importes anotados en los libros contables, la cancelación de los gastos de personal con sus asientos contables, las boletas de pago de los trabajadores y cualquier otra documentación que sustente el mencionado gasto.

Que en respuesta a lo solicitado, mediante el Punto 3.3 del escrito de 29 de setiembre de 2014 (folios 311 y 312), la recurrente señaló que los gastos detallados en el mencionado Anexo N° 7, están relacionados con el pago de y los gastos de

Que mediante el escrito de 27 de noviembre de 2014 (folios 210 a 212), la recurrente indicó sobre los gastos de capacitación, que constituyen desembolsos a favor de su personal a efecto de que puedan brindar un adecuado servicio a favor de sus clientes; que los mencionados gastos son íntegramente deducibles, y no constituyen mayor remuneración para sus servidores, toda vez que no califican como un concepto remunerativo, al no ser contraprestativos de la labor de los trabajadores, ni redundan en beneficio de los mismos, sino que tales repercuten directamente en la generación de renta gravada y el mantenimiento de su fuente productora, toda vez que necesita que su personal se encuentre actualizado en todos los temas de interés para sus clientes, a fin de brindarles un servicio idóneo y generar lazos que permitan afianzar las relaciones con ellos; y que dichos gastos no han sido incurridos para beneficio de su personal a título individual, ya que su personal presta servicios profesionales de manera exclusiva para ella, por lo cual los conocimientos adquiridos implican beneficios para el

Que además, en el escrito de 9 de diciembre de 2014 (folios 531 a 535) indicó, entre otros, que su entidad es una agrupación de profesionales que brinda servicios legales de manera asociada, sin relación de dependencia ni subordinación; y que los no mantienen vínculo laboral con su entidad, toda vez que realizan labores independientes como de una

Que en el Punto 3.3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (folios 546 a 548), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó lo siguiente:

- Los gastos de particular están constituidos por el pago de facturas de por la cobertura de salud a los de la recurrente; que esta no exhibió los contratos firmados con los ; que no existe ninguna cláusula que estipule el pago de la cobertura de o que de alguna manera considere a dichos conceptos dentro de la contraprestación que se obliga a pagar; y que no exhibió otra documentación fehaciente que acredite que se encontraba obligada a asumir los gastos de de los con los que no tiene relación laboral; concluyendo que los mencionados gastos no son deducibles al no cumplir con el principio de causalidad debido a que los beneficiarios del y sus , con los cuales no existe un vínculo laboral, por lo cual dichos gastos constituyen una liberalidad, y en consecuencia, repara los mencionados gastos, tal como se detalla en los Anexos N° 3 y 4 de dicho resultado de requerimiento (folios 540 y 541).



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

- Los gastos de (locales, nacionales e internacionales) están constituidos por el pago de maestría, conferencias, congresos, fórums, seminarios, cursos, charlas y clases de inglés para los que esta no exhibió los contratos firmados con los que no existe ninguna cláusula que estipule el pago de la para los o que de alguna manera considere a dichos conceptos dentro de la contraprestación que se obliga a pagar; que no exhibió otra documentación fehaciente que acredite que se encontraba obligada a asumir los gastos de y con los que no tiene relación laboral; que los deducibles deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan al trabajador efectuar de una manera adecuada su labor; y que los mencionados gastos no califican como gastos necesarios para la prestación del servicio de los ; ya que no se otorgan para la prestación o ejecución del servicio mismo, sino que puede ser anterior, posterior e inclusive podría existir una que no tenga vinculación directa con ningún caso concreto; concluyendo que los mencionados gastos no son deducibles al no cumplir con el principio de causalidad, por tratarse de desembolsos por concepto de para con los cuales no existe un vínculo laboral, por lo cual dichos gastos constituyen una liberalidad, y en consecuencia, repara los mencionados gastos, tal como se detalla en los Anexos N° 5 a 8 de dicho resultado de requerimiento (folios 536 a 539).

Que de acuerdo con el Informe General de Fiscalización la recurrente es una sociedad civil de responsabilidad limitada comprendida dentro del código CIIU – Actividades Jurídicas, que se dedica a brindar servicios de asesoramiento a clientes nacionales y extranjeros en diversas áreas. Por su parte, la recurrente indica que es una agrupación de profesionales que brinda servicios de manera asociada, sin relación de dependencia ni subordinación, aspecto que no ha sido controvertido por la Administración.

Que el artículo 295 de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887, señala que la Sociedad Civil se constituye para un fin común de carácter económico que se realiza mediante el ejercicio personal de una profesión, oficio, pericia, práctica u otro tipo de actividades personales por alguno, algunos o todos los socios. En el segundo párrafo de dicha disposición se indica que la sociedad civil puede ser ordinaria o de responsabilidad limitada; que en la primera los responden personalmente y en forma subsidiaria, con beneficios de excusión, por las obligaciones sociales y lo hacen, salvo pacto distinto, en proporción a sus aportes; y que en la segunda, cuyos no pueden exceder de treinta, no responden personalmente por las deudas sociales.

Que como se puede apreciar, la Administración no cuestiona que los servicios prestados por los gastos de constituyan rentas afectas al Impuesto a la Renta de Quinta Categoría³, ni que los a favor de sus no sean fehacientes, únicamente cuestiona que tales gastos no cumplen con el principio de causalidad.

³ Sobre el particular, el inciso a) del artículo 33 de Ley del Impuesto a la Renta señala que son rentas de cuarta categoría las obtenidas por el ejercicio individual, de cualquier profesión, arte, ciencia, oficio o actividades no incluidas expresamente en la tercera categoría. Asimismo, el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que son rentas de quinta categoría los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda. Por su parte, el numeral 1 del inciso b) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que constituyen rentas de quinta categoría, los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, ciencia, arte u oficio obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría, aún en el caso en que no cumplan con los tres requisitos previstos en el inciso e) del artículo 34 de la citada ley.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que la recurrente en la apelada considera que los gastos de _____ a favor de sus _____ se encuentran contemplados en el supuesto del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y que aun cuando no fuera así, tales gastos cumplen con el principio de causalidad al ser necesarios para llevar a cabo su objeto social. Además, alega que tales gastos no se otorgan como una contraprestación para los beneficiarios, sino como una condición que les permite desarrollar sus funciones.

Que de lo expuesto, se aprecia que corresponde establecer si los gastos de _____ y _____ a favor de los _____ de la recurrente, cumplen con el principio de causalidad del gasto previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se ha indicado, la recurrente alega que los gastos de _____ a favor de sus _____ cumplen con el principio de causalidad al ser necesarios para llevar a cabo su objeto social.

Que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta prevé 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 el inciso d) del artículo 44 de la citada ley, modificado por la Ley N° 27804, indica 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 dicha ley.

Que mediante las Resoluciones N° 00556-2-2008 y 00692-5-2005, entre otras, este Tribunal ha señalado que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de rentas o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora. Asimismo, indican que la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que en las Resoluciones N° 02324-5-2003 y 1092-2-2008, este Tribunal ha admitido la deducción de gastos indirectos, sean éstos de carácter efectivo o potencial. Asimismo, en la Resolución N° 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que de acuerdo con lo interpretado por este Tribunal en las resoluciones anteriormente señaladas, a fin de que un gasto cumpla con el principio de causalidad, no solo se debe indicar cuál sería la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, sino que además resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08816-9-2018, que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceros, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que de las normas y criterios antes expuestos se tiene que puede aceptarse el gasto de personal con el que no se mantiene vínculo laboral, siempre que se pueda establecer la relación de causalidad entre tal gasto y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, siendo que resulta necesario que la causalidad se encuentre acreditada con la documentación correspondiente.

a) Gastos de

Que de autos se aprecia que la recurrente a efecto de sustentar los gastos por particular presentó unos cuadros elaborados por ella, en los cuales se detallan los y por los cuales se habría efectuado el gasto de particular, y el importe detallado del gasto que se habría realizado durante el ejercicio 2012 (folios 84, 85, 96 y 97), así como diversas facturas emitidas por por concepto de seguro de salud a nombre de la recurrente y la constancia de pagos efectuados (folios 74 a 83 y 86 a 95).

Que no obra en autos ningún documento que establezca la obligación de la recurrente de asumir el costo de un : favor de los mencionados siendo que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08816-9-2018, antes mencionadas, la existencia de una obligación contractual acordada por las partes hubiera podido acreditar la causalidad de los gastos de a favor de los aludidos, a pesar de tratarse de terceros, u otros medios probatorios.

Que sin embargo, la recurrente ha asumido tales gastos sin adjuntar documentación que acredite la relación de causalidad entre dichos gastos y la generación de rentas gravadas o de mantenimiento de la fuente, por lo tanto, al no haber acreditado documentariamente que los gastos reparados vinculados con tal sean causales y por tanto deducibles, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido no existe obligación legal de contar con un contrato escrito para que se perfeccione un acuerdo de voluntades, y que en su caso si bien no existen contratos o documentos por escrito con los , a través del cual se plasme la obligación de su parte de incurrir en los gastos de sí ha existido un acuerdo de voluntades entre las partes, el cual se ha visto plasmado en la utilización constante del por parte de los con su conocimiento y asentimiento, cabe precisar que si bien no existe una obligación de plasmar sus acuerdos en un contrato escrito, a efecto de oponer el mismo a terceros, debería contar con un medio probatorio que permita acreditar la existencia de tal acuerdo.

b) Gastos de capacitación para asociados y socios

Que de autos se aprecia que la recurrente a efecto de sustentar el mencionado gasto, presentó unos cuadros elaborados por ella, en los cuales se detallan los por los cuales se habría efectuado los gastos de (locales, nacionales e internacionales), el importe detallado de los mencionados gastos que se habrían realizado durante el ejercicio 2012, las facturas vinculadas a dichos gastos, y la descripción de la maestría, conferencias, congresos, foros, seminarios, cursos, charlas y clases de inglés, por las cuales se emitió las referidas facturas (folios 17, 33, 51 y 73), así como algunas de las facturas detalladas en los mencionados cuadros, con la respectiva información de la la constancia de pagos efectuados, cheque y el estado de cuenta corriente de la recurrente en el cual figura el pago efectuado (folios 13 a 16, 18 a 32, 34 a 50 y 52 a 72).



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que de la revisión de todas las facturas que obran en el expediente, que corresponden a algunas de las detalladas en los cuadros elaborados por la recurrente, se observa la siguiente información:

Fecha	Descripción	Folio
12-03-2012	Inscripción a la 2da. Expo Energía Perú 2012 realizado el 7 y 8 de marzo.	72
03-07-2012	Inscripción al 3° Simposium de Puertos	66
22-08-2012	Simposio Internacional de arbitraje	61
03-09-2012	Inscripción al CADE Ejecutivo 2012	56
27-09-2012	Derechos académicos	50
20-06-2012	Derechos académicos 2012-1	45
24-02-2012	Tratamiento tributario a las ganancias de capital en el mercado de valores	39
16-07-2012	Inscripción a conferencia	32
12-03-2012	Inscripción a conferencia	28
17-03-2012	Inscripción de a la conferencia bienal de la sección sobre energía, medio ambiente, recursos naturales y derecho de infraestructura	23

Que no obra en autos ninguna documentación que acredite que la recurrente tenía la obligación de asumir el gasto por respecto de los siendo que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 01932-5-2004 y 08816-9-2018, antes mencionadas, la existencia de una obligación contractual acordada por las partes hubiera podido acreditar la causalidad de los gastos de a pesar de tratarse de terceros, u otros medios probatorios.

Que sin embargo, la recurrente ha asumido dichos gastos por sin adjuntar documentación que acredite la relación de causalidad entre dichos gastos y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente; por lo tanto, al no haber acreditado documentariamente que los gastos reparados sean causales y por tanto deducibles, corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que la recurrente alega que los gastos reparados cumplen con el principio de causalidad por aplicación del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, establece que a fin de determinar la renta neta de tercera categoría son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos, incluidos los de así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Además, en dicha disposición se indicaba que las sumas destinadas a la capacitación del personal podrán ser deducidas como gasto hasta por un monto máximo equivalente a cinco por ciento (5%) del total de los gastos deducidos en el ejercicio, y que adicionalmente serán deducibles los gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años, estando comprendidos los hijos del trabajador mayores de 18 años

15



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

que se encuentren incapacitados⁴.

Que el último párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley N° 28991⁵, señala 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 este artículo, entre otros.

Que el numeral 3 del inciso c) del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que no constituyen renta gravable de quinta categoría, los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley. Agrega que lo dispuesto en este numeral también será de aplicación cuando el servidor requiera atención especializada en el exterior no accesible en el país, debidamente certificada por el organismo competente del Sector Salud; o cuando el trabajador por asuntos de servicios vinculados con la empresa, estando en el extranjero, requiera por causa de fuerza mayor o caso fortuito, atención médica en el exterior.

Que el inciso k) del artículo 21 del citado reglamento dispone que están incluidas en lo dispuesto por el inciso II) del artículo 37 de la Ley, las contribuciones a las fundaciones constituidas de acuerdo al Decreto Ley N° 14525, y precisa que se debe entender por sumas destinadas a la capacitación del personal, a aquéllas invertidas por los empleadores con el fin de incrementar las competencias laborales de sus trabajadores, a fin de coadyuvar a la mejora de la productividad de la empresa, incluyendo los cursos de formación profesional o que otorguen un grado académico, como cursos de carrera, postgrados y maestrías.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00454-2-2019 se ha señalado que *“(...) de acuerdo con lo previsto en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente en el período materia de análisis, eran deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, así como las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, es decir, podían ser deducidos gastos de salud en cuanto hayan sido destinados a sus trabajadores o en el caso de primas de seguro de salud a los cónyuges e hijos de estos, mas no respecto de personas con los que la empresa ya no mantiene vínculo laboral”*.⁶

Que asimismo, en la Resolución N° 06280-5-2018 se ha indicado lo siguiente: *“Que en el presente caso, se tiene que el gasto por concepto de las primas de seguros contra accidentes personales que la recurrente contrató a favor de los miembros del Directorio, no resulta deducible al no tener aquéllos la calidad de trabajadores de la empresa y no desempeñar para ésta una actividad laboral subordinada, sino realizar una actividad independiente consistente en la asistencia a las sesiones de Directorio para decidir acerca de la administración de la sociedad, por la que perciben una dieta, no encontrándose comprendidos, en tal orden de ideas, en lo dispuesto por el inciso c) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, asimismo, tampoco se encuentran comprendidos en la deducción establecida en el inciso II) del mencionado artículo 37°, al no tratarse de un seguro de salud y no ostentar los directores la calidad de trabajadores de la empresa, criterio similar respecto a un caso de la misma recurrente ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09935-4-2017”*.

⁴ Según lo previsto en la Sexta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034, la deducción del gasto por las primas de seguro de salud también comprende al concubino (a) del trabajador.

⁵ Publicada el 27 marzo de 2007.

⁶ El inciso II) del artículo 37 vigente en el caso de esta resolución establecía que *“(...) son deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Adicionalmente, señala que serán deducibles los gastos que efectúe el empleador por las primas de seguro de salud del cónyuge e hijos del trabajador, siempre que estos últimos sean menores de 18 años; al respecto, precisa que también están comprendidos los hijos del trabajador mayores de 18 años que se encuentren incapacitados*.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que respecto, Picón señala que: “Cuando la norma hace mención a “personal”, “servidor” y “trabajador”, debemos tener presente, en primer lugar, que se refiere a los trabajadores con relación de dependencia (que están en planilla) y no a aquellos trabajadores independientes (ya sea lo de cuarta categoría o los del inciso e) del artículo 34° de la Ley, conocidos como “cuarta-quinta”).”

Que por las normas y jurisprudencia señaladas se deduce que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y las normas reglamentarias, aun cuando se mencione indistintamente los términos “servidor”, “personal” o “trabajador”, se refiere a las personas que tienen vínculo laboral con el contribuyente.

Que la recurrente en su escrito de 9 de diciembre de 2014 (folio 531 a 535) ha señalado expresamente que el vínculo con sus no corresponde a una relación de carácter laboral; que los tienen libertad de concurrencia en las instalaciones del que las asignaciones (ingresos) que los perciben se calculan de acuerdo a la dedicación que cada uno de los hubiera podido tener con cada y en base a la facturas efectivamente cobradas; que no existe exclusividad en la prestación, pues los miembros del estudio tiene libertad de realizar actividades paralelas o complementarias; que a dichos solo se les efectúa la deducción del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría y no otro tipo de deducciones, pues realizan labores independientes como de una sociedad civil de responsabilidad limitada; y que la renta de quinta categoría que perciben se origina como consecuencia de un mandato legal, que los ha colocado como sujetos que son susceptibles al descuento del Impuesto a la Renta de quinta categoría, pero solamente para efectos tributarios.

Que en autos obra el Manual de Procedimientos de la recurrente (folios 98 a 197) en cuyo numeral 4.2 se indica que el “Sistema de Asignaciones e Incentivos” es de aplicación para todos los opera sobre las facturas cobradas y empezó a regir a partir del 1 de setiembre de 2002; que “percepción” es la asignación del mes que corresponde al salvo que sea aplicable la asignación mínima, y que se liquida en base a lo cobrado por el en el mes; que “asignación mínima” es la que recibirá el mensualmente; que “la asignación mínima extendida” es la que recibirán los y que a diferencia de la asignación mínima no tiene efecto cancelatorio y se obtiene de promediar las percepciones ganadas en determinados periodos; y que la “liquidación especial” es para los casos de trabajos, proyectos y asuntos especiales; que “Retainer Fee y Pagos Fijos” es para los casos en que el valor de los trabajos realizados supere el monto de los acuerdos pactados con los ; y que señala cómo se distribuyen los de éxito y el porcentaje que le corresponde como incentivo al que consiga nuevos

Que de lo antes señalado se puede colegir que los beneficiarios del y la no tienen relación laboral con la recurrente, y que por lo tanto, contrariamente a lo alegado por la recurrente, tales gastos no se encuentran dentro del supuesto previsto en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente, sostiene que el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no realiza ningún tipo de distinción entre los trabajadores y los locadores de servicios, para admitir la deducibilidad de los gastos destinados a prestar servicios de salud y de capacitación, y que ello se desprende de las Resoluciones N° 03774-1-2005 y 07070-4-2013. Al respecto, en la Resolución N° 07070-4-2013 se señala que “(...) tratándose de gastos educativos, éstos deben estar referidos a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor, por lo que al no haberse acreditado un vínculo laboral entre el Sr. Héctor André Wong y la recurrente, corresponde mantener el reparo y confirmar la

⁷ PICÓN GONZALES, Jorge; “¿Quién se llevó mi gasto? La ley, la SUNAT o lo perdí yo...: Deducciones del Impuesto a la Renta Empresarial.” Lima. Dogma Editores. Año 2019.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

apelada en tal extremo, que asimismo, en el supuesto que se hubiera acreditado que dicha persona sin tener vínculo laboral desempeñaba funciones en la empresa, conforme con el criterio del Tribunal Fiscal establecido en las citadas Resoluciones N° 09484-4-2007 y 11211-1-2009, tales gastos no califican como educativos al no constituir por su naturaleza gastos de para el puesto sino gastos de

Asimismo, en la Resolución N° 03774-1-2005 se indica que "(...) los gastos por servicios de a que se refieren los Recibos por Honorarios 001 N°s. y

emitidos con fecha 9 de abril de 2001 (folios 218 a 220), fueron prestados a los señores

quienes no figuran como trabajadores de

la recurrente según se aprecia del Libro de Planillas (folios 6 a 20) y tampoco como prestadores de servicios de acuerdo con el Libro de Retenciones (folios 24 a 36) careciendo de sustento lo alegado por la recurrente, por lo que se trata de un acto de liberalidad que no resulta deducible para la determinación de la renta neta de tercera categoría". De lo expuesto, se aprecia que ambas resoluciones refieren que los gastos destinados a prestar servicios de salud y de capacitación pueden ser deducibles en tanto los beneficiarios desempeñan funciones en la empresa o prestan servicios de acuerdo con el Libro de Retenciones, pero no señalan expresamente que se encuentran en el supuesto del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que por otra parte, la recurrente además sostiene que los gastos por y

constituyen condiciones que les permiten desempeñar sus

funciones de manera adecuada. Sobre el particular, toda vez que no existe vínculo laboral entre la recurrente con los y la , en este extremo

cabe señalar que el inciso e) del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que son rentas de quinta categoría las obtenidas por concepto de ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda. En tal sentido, a fin de determinar que los gastos por constituyen

gastos que debe asumir la recurrente se requiere acreditar la relación de causalidad de dichos gastos con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, y siendo que al no haber acreditado con ninguna prueba que los gastos observados constituyan elementos de trabajo necesarios para la prestación de los servicios de los : no corresponde amparar tal argumento.

Gastos de

Que conforme se advierte del Anexo N° 1.1 y el Punto 3 del Anexo N° 1.3 de la resolución de determinación impugnada (folios 707 a 709 y 715), la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012, por gastos de colegiatura de abogados, al ser desembolsos que no cumplen con el principio de causalidad, sustentándose en el Requerimiento N° , y su resultado, y consignando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 3.3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (folio 577), la Administración solicitó a la recurrente que sustente documentariamente los gastos de

por la entre otros, detallados en el Anexo N° 7 adjunto a dicho

requerimiento (folio 570), siendo que para ello debía proporcionar un cuadro Excel con el importe de las cuotas del entre otros, identificando al beneficiario; asimismo se le solicitó

proporcionar la planilla electrónica de enero a diciembre de 2012, los cuadros resumen mensuales y asientos contables que sustenten los importes anotados en los libros contables, la cancelación de los gastos de personal con sus asientos contables, las boletas de pago de los trabajadores y cualquier otra documentación que sustente el mencionado gasto.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un cuadro elaborados por ella, en los cuales se detallan, entre otros, los [redacted] por los cuales se habría efectuado el pago al [redacted] por las cuotas ordinarias y las constancias de miembro hábil, así como diversas facturas emitidas por el [redacted] por concepto de [redacted] y las constancias de miembro hábil, registro de pagos efectuados, cheques, el estado de cuenta corriente de la recurrente donde figura el pago efectuado (folios 231 a 253).

Que en el Punto 3.3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 543 y 544), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente, e indicó que los gastos de [redacted] están constituidos por el pago de las cuotas ordinarias y las constancias de miembro hábil de los [redacted] que laboran en el [redacted] que considera que los mencionados gastos corresponden a gastos personales del [redacted] y no son gastos propios de la recurrente, por lo que se tratan de una liberalidad; y que este Tribunal ha señalado en la Resolución N° 591-4-2008 que la [redacted] es una condición inherente del [redacted] a contratar, de lo contrario no se estaría cumpliendo con el perfil necesario para cumplir el servicio; concluyendo que los mencionados gastos no cumplen con el principio de causalidad por tratarse de desembolsos por conceptos que forman parte de los gastos personales del profesional, por lo cual dichos gastos constituyen una liberalidad, y en ese sentido, procedió a repararlos.

a) Cuotas ordinarias

Que respecto a un supuesto similar, este Tribunal en la Resolución N° 591-4-2008 sostuvo lo siguiente: "(...) si bien la recurrente alega que la [redacted] resulta indispensable para la realización de sus operaciones, debe tenerse en cuenta que lo que resulta necesario es la contratación de un profesional colegiado, por lo que la colegiatura es una condición inherente del profesional a contratar, siendo que lo contrario haría que no cumpliera con el perfil necesario para realizar el servicio. En ese orden de ideas, corresponde al profesional asumir el gasto de su colegiatura, no existiendo causalidad entre dicho gasto y la renta generada, siendo que de haber asumido el gasto la recurrente, este corresponde a un acto de liberalidad, por lo que debe confirmarse la apelada en este extremo".

Que obra en autos un cuadro elaborado por la recurrente, en el cual se detalla, entre otros, los [redacted] por los cuales se habría efectuado el pago de cuotas ordinarias al [redacted] cuyos importes han sido motivo del presente reparo, siendo que de la descripción de tal cuadro, de la Factura N° [redacted] (una de las facturas reparadas) y del Resultado del Requerimiento N° [redacted] se aprecia que en parte el reparo corresponde al concepto de las cuotas ordinarias (folios 251 a 253).

Que conforme se aprecia de autos y tal como reconoce la recurrente, esta asumió los pagos de las cuotas ordinarias de los [redacted] sin embargo, conforme con el criterio anteriormente citado, la colegiatura es una condición inherente del [redacted] a contratar, toda vez que de lo contrario haría que no cumpliera con el perfil necesario para realizar el servicio, por lo que corresponde al [redacted] asumir el gasto de su [redacted] lo cual es extensible a las cuotas que debe pagar para encontrarse hábil en el ejercicio de su profesión, y en consecuencia, al no existir causalidad entre dicho gasto y la renta generada, y dado que el mismo fue asumido por la recurrente, este tiene la naturaleza de acto de liberalidad⁸, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado por cuotas ordinarias y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁸ Similar criterio ha sido recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06293-4-2010 y 04405-4-2018.

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

Que respecto a lo señalado en el sentido que no le son aplicables las resoluciones invocadas por la Administración toda vez que analizan un caso distinto y no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, cabe indicar que la Resolución N° 591-4-2008, emitida por este Tribunal, cuyo criterio ha sido utilizado por la Administración y también por este Tribunal, para resolver el presente reparo, si bien se trata de un profesional distinto a un abogado, el análisis es el mismo porque se evidencia que al efectuarse el pago de la colegiatura del profesional, lo que se está realizando es un beneficio respecto de una condición que debería ser inherente al profesional para el ejercicio de su profesión con lo cual no es un gasto deducible, por lo que resulta aplicable al caso de autos, careciendo de sustento lo señalado por la recurrente.

b) Constancias de miembro hábil

Que obra en autos un cuadro elaborado por la recurrente, en el cual se detalla, entre otros, los [redacted] por los cuales se habría efectuado [redacted] por constancia de [redacted] y papeleta de habilitación, siendo que de la descripción de tal cuadro, de las Facturas N° [redacted] (algunas de las facturas reparadas) y del Resultado del Requerimiento N° [redacted], se aprecia que en parte el reparo corresponde al concepto de constancia de miembro hábil y papeleta de habilitación (folios 236, 241, 247, 252 y 253).

Que las constancias de miembro hábil y papeletas de habilitación se requieren en diversos procedimientos administrativos y procesos judiciales, por lo que son gastos necesarios para la ejecución de las actividades propias de la recurrente, por lo que al existir causalidad entre dicho gasto y la renta generada, corresponde levantar el reparo en este extremo y revocar la resolución apelada sobre este punto.

Que al haberse mantenido los reparos a las notas de crédito no aceptadas tributariamente, gasto de [redacted] no acreditado documentariamente, gastos de [redacted] y gastos de cuotas ordinarias para [redacted] y revocado en el extremo de los gastos de constancias de miembro hábil, corresponde que la Administración reliquide la Resolución de Determinación N° [redacted].

Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° [redacted] (folios 698 y 699) fue girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2012.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, constituía infracción relacionada con el cumplimiento de 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 correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que la citada resolución de multa se sustenta en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° [redacted] por lo que procede emitir similar pronunciamiento con relación a la anotada resolución de la multa, por lo que se revoca la apelada en este extremo, correspondiendo, en consecuencia, que la Administración reliquide la referida multa.



Tribunal Fiscal

N° 04773-3-2020

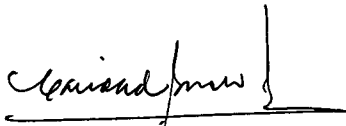
Que el informe oral se realizó el 3 de enero de 2020 con la asistencia de los representantes de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° que obra en autos (folio 869).

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

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° de 30 de setiembre de 2015, en el extremo del reparo a los gastos por constancias de miembro hábil, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución.

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


GUARNÍZ CABELL
VOCAL PRESIDENTE


TOLEDO SAGASTÉGUI
VOCAL


HUERTA LLANOS
VOCAL


Fayán Castillo
Secretaria Relatora
HLL/FC/SC/ra