GONZALEZ PONCE Manuel Enrique
FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/09/2026 15:05:32
Motivo: En señal de conformidad

# Tribunal Fiscal

**N° 09383-4-2026**

| | | |
|---|---|---|
| **EXPEDIENTE N°** | : | 7477-2022 |
| **INTERESADO** | : | |
| **ASUNTO** | : | Impuesto a la Renta y Multa |
| **PROCEDENCIA** | : | Lima |
| **FECHA** | : | Lima, 18 de setiembre de 2026 |

**VISTA** la apelación interpuesta por , con RUC N° , contra la Resolución de Intendencia N° 334 de 23 de diciembre de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 807, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, y la Resolución de Multa N° 583, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

**CONSIDERANDO:**

Que en el presente caso, mediante Carta N° SUNAT y Requerimiento N° 589, de fojas 2906 y 2911, notificados el 23 de octubre de 2019[1], la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2018, como consecuencia del cual emitió los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° 807, de fojas 2990 vuelta a 2992, por Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por reparos a la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio, entre otros[2], por: *(i)* Diferencia de costo de ventas, *(ii)* Suma graciosa e incentivo para constitución de empresa, y *(iii)* Baja de activos fijos por desuso u obsolescencia.
- Resolución de Multa N° 583, de foja 2958 y vuelta, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia controvertida consiste en determinar si los citados valores se encuentran conformes a ley.

**I. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N° 807**

***(i) Diferencia de costo de ventas***

Que la recurrente señala que a efecto de desvirtuar el presente reparo se remite a los argumentos expuestos durante el procedimiento de fiscalización y en su recurso de reclamación; en los cuales sostuvo que no existen inconsistencias en la información declarada, ni la comisión de infracciones formales; siendo que la forma en que se presenta la información en los asistentes de las casillas de la declaración jurada no conlleva al desconocimiento del costo de ventas.

---

1 Según se aprecia de las constancias de notificación, de fojas 2907 y 2912, la mencionada carta y requerimiento fueron depositados el 22 de octubre de 2019, mediante el sistema electrónico – Notificaciones SOL, por lo que de conformidad con el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario aplicable al caso, debe considerarse que su notificación se efectuó el día hábil siguiente.

2 Cabe indicar que no han sido impugnados por la recurrente los reparos por: (i) Pérdida por diferencia de cambio, vinculada a la divisionaria 41900004 - Dif. Cambio Remuneraciones por Pagar, (ii) Provisión de cobranza dudosa del ejercicio fiscalizado, (iii) Cargos a resultados efectuados como depreciación por “Activos Fijos totalmente depreciado", y (iv) Indemnización por despido arbitrario, los cuales no son materia de autos.

FLORES TALAVERA Ada Maria Tarcila FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/09/2026 15:00:52
Motivo: Soy el autor del documento

IZAGUIRRE LLAMPASI Rossana FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/09/2026 14:45:03
Motivo: Soy el autor del documento

SANCHEZ GOMEZ Silvana Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 24/09/2026 14:53:59
Motivo: Soy el autor del documento

Que respecto de las compras de materia prima refiere que el documento Excel denominado “Anexo 1 Compra MP.xlsx” tiene como objetivo detallar el íntegro de los comprobantes de pago o documentos internos que sustentan el costo de adquisición de la materia prima, que consigna en las columnas: (i) Nombre o acreedor, que refiere al proveedor o agente de aduanas; (ii) Referencia, en el que se consigna el comprobante o documento interno generado por el SAP; (iii) CUO (Código Único de Operación), corresponde al número del asiento contable; y (iv) Valor Final corresponde al importe de cada comprobante o la sumatoria de los comprobantes asociados con el documento interno. Asimismo, expresa que la información respecto de qué bienes se trata no les fue solicitada por la Administración, pues esta no cuestionó o solicitó información respecto de la naturaleza de los bienes contenidos en cada comprobante.

Que menciona que la Administración, en aplicación de los principios de verdad material y de impulso de oficio, pudo verificar la descripción de los bienes con base en los comprobantes que se han adjuntado en el expediente virtual, identificando las facturas electrónicas según el detalle proporcionado; siendo que la Administración no solicitó la información respecto de qué bienes se trata ni respecto de la naturaleza de los bienes contenidos en cada comprobante. Agrega que la Administración ha verificado la existencia de comprobantes y documentos anotados en el Registro de Compras por S/ 268 753 269,00.

Que refiere que el propósito del archivo es acreditar que se cuenta con el sustento y rastreo del íntegro del costo de adquisición de las materias primas y que no puede desconocerse la fehaciencia de la información proporcionada.

Que respecto de la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras señala que gran parte de los comprobantes que, supuestamente no se encuentran anotados en dicho registro, se trata de facturas emitidas por proveedores no domiciliados por la adquisición de bienes; y que su anotación en el Registro de Compras no es un requisito para tener costo, a pesar de lo cual se procedió a subsanar antes de interponer el recurso de reclamación. En adición, indica que en el archivo " Conciliación Diferencias.xlsx" se dio respuesta a los comprobantes de pago que fueron inicialmente observados por la SUNAT, advirtiendo que en algunos casos se duplicaban, que otros fueron regularizados en el periodo de diciembre de 2020 o febrero 2021, y que otros no requieren anotarse en el Registro de Compas, tal como es el caso de los recibos por honorarios. Agrega que los comprobantes de pago que fueron anotados luego del cierre del requerimiento ascienden a S/ 130 250 185,00.

Que argumenta que el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta no condiciona la deducción del costo computable a su anotación en el Registro de Compras, lo cual es un tema formal que no afecta la determinación de la obligación tributaria; siendo que la Administración confirmó el reparo pese a que solo una menor parte de los comprobantes de pago y/o documentos fueron anotados en el referido registro y que posteriormente fue subsanado con posterioridad al cierre de fiscalización.

Que asimismo, alega que la resolución apelada no contiene un detalle de los comprobantes de pago que no estarían anotados en el Registro de Compras, lo que vulnera su derecho de defensa; y que contrariamente a lo afirmado por la Administración, las Facturas N° -105 y -106 del proveedor se encuentran anotadas en el Registro de Compras del período enero de 2019 y no en los periodos de rectificación con el código 8 en los periodos de diciembre de 2020 ni febrero de 2021.

Que anota que 1 283 es la cantidad total de comprobantes de pago que corresponden a compras observadas por la SUNAT (respecto de las cuales se indicó que no estaban anotadas en el Registro de Compras), que equivalen a S/ 754 480 750,00; que 795 de 1 283 comprobantes de pago equivalentes a S/ 130 250 185,00 no estuvieron originalmente anotados en el Registro de Compras, fueron recibidos el 4 de mayo de 2021, entregados en la instancia de reclamación y regularizados con la presentación del Registro de Compras de los periodos de diciembre 2020 y febrero 2021; que 53 comprobantes de pago por un importe de S/ 21 826 095,00 que según la Administración no se encontraban anotados en el Registro de Compras, sí estaban anotados, por lo que no fueron entregados, ni su información fue solicitada, a pesar de lo cual adjunta 40 de estos comprobantes; que 45 comprobantes de pago corresponden a documentos que han sido anotados en el Registro de Compras y que no habían sido cuestionados ni solicitados durante el proceso de fiscalización ni en la reclamación; y que 434 comprobantes por S/ 2 404 308,00 corresponden a documentos que fueron registrados en su sistema contable y respecto de los cuales no existe obligación

de anotarlos en el Registro de Compras (como es el caso de los recibos por honorarios, documentos emitidos por no domiciliados y documentos que sustentan importación).

Que sobre el detalle del Registro de Compras expresa que según lo dispone el inciso l) del artículo 92 del Código Tributario, los deudores tributarios tienen derecho a no proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración.

Que respecto de lo alegado por la Administración en el sentido que los comprobantes de pago no están relacionados a compras de materias primas o están ilegibles, arguye que no es objeto de la controversia determinar si los comprobantes de pago cumplen con el principio de causalidad o no; siendo que, durante la fiscalización, no se hicieron observaciones de ese tipo. En consecuencia, la exigencia de nuevos aspectos y el cambio de motivación por parte de la Administración determinan que este reparo deba ser dejado sin efecto.

Que en relación con las cifras declaradas en otros conceptos positivos no aceptados por la Administración ascendentes a S/ 36 725 743,00 (mercaderías) y S/ -39 344 056,00 (materias primas), señala que inicialmente en el caso de las mercaderías hubo un error de sistema en relación con la materia prima "nitrato quantex" que fue reclasificada a "mercaderías", y dadas las condiciones del mercado, se había optado por su venta. Agrega que el importe asociado con las mercaderías de S/ 36 725 743,00 incluye la reclasificación de las citadas materias primas por S/ 39 344 056,00, así como un importe negativo de S/ 2 618 313,00, en su perjuicio, en tanto determina un menor costo, según se puede apreciar en el cuadro de reparo al costo de la Administración. A su vez, en el caso del monto asociado con materias primas por error del sistema se registró una cifra de S/ 240 707 573,00, cuando debería estar en el rubro de compras de materias primas que ascendería a S/ 309 963 431,00, lo cual es un error al llenar el anexo de costo de ventas que no afecta el costo de ventas declarado.

Que sostiene que la Administración modificó su argumentación en la instancia de reclamación al mencionar recién en dicha instancia aquella documentación que, a su criterio, acreditaría el uso y destino de los fondos que no le fue presentada, lo que significa una vulneración al principio de inmutabilidad de la resolución de determinación. En adición, refiere que la Administración complementó su análisis al referir que no ha podido determinar si los comprobantes de pago emitidos por los proveedores están relacionados al costo de la materia prima, y que no cuenta con el íntegro de los comprobantes de pago.

Que menciona que la determinación efectuada por la Administración Tributaria es única, integral y definitiva, por lo que no procede modificar el motivo determinante del reparo y menos aún incorporar nuevos reparos o argumentos que sustenten el motivo ya expuesto. Cita los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2005-4, 2005-25 y 2017-05 y las Resoluciones N° 4638-1-2005 y 0815-1-2015.

Que mediante escrito de alegatos la recurrente reitera sus argumentos y añade que corresponde que el reparo sea dejado sin efecto, toda vez que la Administración incorporó fundamentos y exigencias que no formaron parte de la determinación original, vulnerando el principio de inmutabilidad del acto administrativo y el derecho de defensa. Al respecto, explica que la controversia consiste principalmente en determinar si el costo de adquisición de las materias primas se encontró debidamente sustentado, ya que las diferencias en los demás elementos determinados por la Administración (otros conceptos negativos materia prima, otros conceptos positivos mercadería, costos de servicios en proceso y NIIF) son en su favor; en ese sentido, indica que la Administración, no aceptó la reclasificación del costo de materia prima por S/ 309 963 431,00, a pesar de haber adjuntado los comprobantes de pago que lo acreditan, y si bien observó que algunos comprobantes de pago no se anotaron en el Registro de Compras, que el costo de ventas no cuadra con el Libro de Inventario Permanente Valorizado y el Registro de Costos, dichos aspectos fueron subsanados; siendo que, la Administración no puede desconocer dicho concepto que corresponde a un elemento esencial del negocio, sobre la base de observaciones periféricas y formales referidas registros contables auxiliares, más aún cuando no existe norma alguna que sustente su proceder. Cita a dicho efecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04271-4-2007, 11562-4-2008, 15295-2-2010 y 02036-4-2017.

Que indica que el *"Anexo 1 Compra MP.xlsx"* no constituye, el sustento documentario del costo, sino una herramienta de trazabilidad que permitía a la Administración vincular cada comprobante con su registro contable correspondiente; siendo que, el signo negativo que aparece en ciertas partidas del referido anexo

obedece a la dinámica contable propia de los desembolsos y ajustes al costo de producción, sin que ello implique una inconsistencia o falta de sustento documental. Añade que la anotación en el Registro de Compras no es requisito para la deducción del costo, siendo que, existe restricción legal para la anotación extemporánea de los comprobantes de pago en dicho registro, además de haber regularizado los comprobantes cuya anotación no se había efectuado.

Que agrega que durante el procedimiento de fiscalización la Administración no cuestionó la causalidad de las adquisiciones de materia prima incorporadas al costo de ventas, esto es, su vinculación con la generación de rentas gravadas, siendo que el reparo se sustentó exclusivamente en aspectos formales de documentación y registro, mas no en la inexistencia o falta de fehaciencia de las operaciones de compra. En ese sentido señala que en etapa de reclamación se incorporaron exigencias y fundamentos que no formaron parte del reparo original formulado durante la fiscalización —tales como la exigencia de presentar la totalidad de comprobantes y la supuesta ilegibilidad de documentos que no fueron observados en etapa de fiscalización—, con lo cual se vulnera el derecho de defensa y el principio de inmutabilidad del acto administrativo.

Que por su parte, la Administración manifiesta que inicialmente la controversia se centró en los importes de los inventarios iniciales y finales de las existencias, materias primas, productos en proceso y productos terminados, sin embargo, posteriormente, la recurrente aceptó dichas observaciones, pero incrementó el importe de otros elementos del costo ventas, por lo que la materia controvertida finalmente corresponde a las modificaciones planteadas por la recurrente a otros elementos del costo de ventas.

Que alega que la recurrente respecto del costo de venta de mercaderías y de servicios no presentó documentación ni explicación adicional sobre el monto de los otros conceptos positivos y ajustes por NIIF 16, respectivamente.

Que en relación con el costo de ventas de materias primas la recurrente presentó el archivo Excel “Anexo N° 1 Compra MP” cuya información es insuficiente para probar lo que la recurrente alega ni indica de que bienes se trata y no suman el total que pretenden sustentar advirtiéndose una diferencia de S/ 52 687,51, que las rectificaciones a su Registro de Compras confirma que las compras no se encontraban anotadas en su totalidad en el referido registro y que las Facturas N° -105 y -106 del proveedor no se encuentran anotadas en el Registro de Compras de diciembre 2020 ni febrero de 2021. En relación con el Anexo N° 8 con archivos en PDF solo se encontró 779 comprobantes de pagos, cuando conforme con el archivo “ Conciliación de Diferencias” – Hoja: “CP observados Mayor” la cantidad de comprobantes observados es de 1 283, algunos de dichos comprobantes tienen una imagen borrosa (Bill of Lading de Hamburg Sud y Cosco Shipping Lines Co. Ltd.) y otros tienen el concepto de sobreestadía y Chile (asociados con ) que no se aprecia que se encuentren relacionados con la compra de materia prima. De otro lado, refiere que respecto del concepto “Otros conceptos positivos” no explica por qué razón declaró como tal el importe de S/ 240 707 573,00 ni explica ni cómo se originó dicho error y menos aún acredita su ocurrencia.

Que argumenta que los conceptos modificados por la recurrente en los diferentes elementos conformantes de la ecuación contable para determinar el costo de ventas no ha sido acreditada, por lo que mantuvo la observación por la diferencia entre el monto calculado por concepto de costo de ventas de acuerdo con la información proporcionada por la recurrente y el importe consignado en una casilla auxiliar de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario 708 N° 287 el 29 de marzo de 2019.

Que al respecto, del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 807, de foja 2991, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por concepto de *“No acreditación de la diferencia en la determinación del costo de ventas, entre el importe consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta (S/ 461 369 761,00) y el importe determinado en la fiscalización (S/ 434 396 437,00)”*, por la suma de S/ 26 973 324,00, sustentándose en los Resultados de los Requerimientos N° 000 y 149, al amparo de los artículos 20, 62 y 79 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el artículo 20 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1112, se entiende por costo computable de los bienes enajenados, el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda.

Que a su vez, el aludido artículo de la mencionada ley establece que se entiende por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente; 2) Costo de producción o construcción: el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; y, 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Que cabe precisar que conforme con el artículo 62 de la citada ley, los contribuyentes, empresas o sociedades que, en razón de la actividad que desarrollen, deban practicar inventario, valuarán sus existencias por su costo de adquisición o producción adoptando cualquiera de los siguientes métodos, siempre que se apliquen uniformemente de ejercicio en ejercicio: a) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS); b) Promedio diario, mensual o anual (PONDERADO O MOVIL); c) Identificación específica; d) Inventario al detalle o por menor; y, e) Existencias básicas.

Que el inciso j) del artículo 11 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 275-2013-EF, establece que para la determinación del costo computable de los bienes o servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la ley y su reglamento.

Que según lo expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 04289-8-2015, en cuanto al concepto de existencias o inventarios, el párrafo 6 de la NIC 2, las define como activos: a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) En proceso de producción con vistas a esa venta o c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios; y en tal sentido, se entiende por inventarios o existencias a las materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación, y mercaderías en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros, al término de un período contable.

Que asimismo, este Tribunal, en las Resoluciones N° 06784-1-2002 y 01086-1-2003, ha señalado con relación al costo de producción, que este se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo; y que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad N° 2, el costo de las existencias incluye a todos aquellos que se hubieran incurrido para su obtención, y tratándose de bienes transformados, el costo está conformado por los gastos directos y los indirectos, concluyendo que si los desembolsos se encuentran referidos a la producción y/o transformación de los bienes, estos deben integrar el costo de los bienes producidos.

Que por otro lado, los párrafos 10 y 12 de la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 - Existencias (modificada en el 2003)[3], señalan que en el costo de las existencias se debe incluir todos los costos de

[3] Aprobada y oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 034-2005-EF/93.01, publicada el 2 de marzo del 2005, cuya vigencia es aplicable a los Estados Financieros que comienza el 1 de enero de 2006.

compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales; y que el costo de transformación está conformado por los gastos directos, como es el caso de la mano de obra, y los indirectos, fijos y variables como la depreciación y la mano de obra indirecta, en que se incurre al transformar los materiales en productos terminados.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004, 00886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, que, para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago, así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que en las Resoluciones N° 03559-4-2014, 03753-2-2012 y 04004-4-2012, este Tribunal ha dejado establecido que en la práctica contable, el costo de los bienes vendidos se determina aplicando la ecuación contable, inventario inicial más compras o el costo de producción del ejercicio, menos el inventario final, por lo que la modificación de cualquiera de los elementos de dicha ecuación contable afectará el costo de ventas disminuyéndolo o aumentándolo, lo cual incidirá a su vez en la determinación de las ventas netas y; por ende, en el cálculo del impuesto; y en las Resoluciones N° 14209-3-2008 y 02664-3-2008, que los inventarios permanentes constituyen registros en los cuales se anota el ingreso y salida de existencias; en tal sentido, se encuentran referidos a movimientos de bienes, los que pueden ser diarios, semanales, mensuales o anuales, dependiendo de la oportunidad en la que se realicen las compras, las ventas, el proceso de producción o cualquier otra actividad que involucre entrada y salida de bienes.

Que asimismo, este Tribunal en la Resolución N° 10577-8-2010 ha señalado que los hechos y transacciones deben contabilizarse, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego, mediante la declaración jurada, realizar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 1 del Requerimiento N° 000, de fojas 2727 a 2732, la Administración dio cuenta que de la revisión del "Asistente de la casilla 464" referido al costo de ventas por el importe de S/ 461 369 761,00 de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante Formulario PDT 708 N° 287 el 29 de marzo de 2019, verificó que la recurrente consignó: a) Inventarios iniciales que no corresponden a los saldos finales de las cuentas existencias, materia prima, productos en proceso y productos terminados, al 31 de diciembre de 2017, consignados en su declaración jurada presentada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, mediante al Formulario Virtual PDT 708 N° 996, y b) Inventarios finales que no corresponden a los declarados en el Formulario PDT 708 N° 287 (declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018), lo que generó una diferencia del costo de ventas de S/ 29 627 031,00, lo que se detalló en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento, de foja 2725 vuelta.

Que añadió que, a fin de verificar el costo de ventas declarado por la recurrente, realizó una verificación de la información contenida en el Libro Diario, Registro de Costos, Registro de Inventarios y Balances Valorizado y Registro de Compras, y detectó las siguientes inconsistencias:

- Existen diferencias en los saldos de las cuentas contables del activo, pasivo, patrimonio y las que corresponden a las clases 6 y 7, registradas en el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Balances, que se detalla en el Anexo N° 2 adjunto al mencionado requerimiento, de fojas 2723 y 2724.
- Existen inconsistencias en la información del Registro de Costos y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, que se detalla en el Anexo N° 3 al citado requerimiento, de fojas 2722 y 2723 vuelta.
- Al compararse la información del Libro Diario, Libro de Inventarios y Balances (Balance de Comprobación), Balance de Comprobación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2018 y la variación de inventarios según declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta 2017 y 2018, observó inconsistencias en los saldos al 31 de diciembre de 2018 de las cuentas contables referidas a las compras y variación de inventarios, lo que se detalla en el Anexo N° 4, de fojas 2721 y 2722 vuelta.

- El Balance de Comprobación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta 2018, detallado en el Anexo N° 5, de fojas 2719 a 2721 vuelta, no coincide con los movimientos y saldos del Libro Diario y Balance de Comprobación del Libro de Inventarios y Balances.
- Los importes consignados como Costo de Existencias, Costo de Ventas de Productos Terminados y Costo de Servicio declarados en el asistente de la casilla 464-Costo de Ventas de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, presentada mediante el Formulario PDT 708 N° 287, son importes diferentes a los registrados en el Libro Diario en las cuentas contables 69111001 Costo de Venta de Mercadería, 69211001 Costo de Ventas de Productos Terminados y 69411001 Costo de Ventas de Servicio.
-

Que indicó que debido a dichas inconsistencias u observaciones detalladas anteriormente, correspondía determinar el costo de ventas considerando los inventarios iniciales y finales que corresponden a los saldos finales al 31 de diciembre de 2017, consignados en su declaración jurada presentada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, y los declarados en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018.

Que señaló que para que el costo de ventas sea deducible deberá estar sustentado con comprobante de pago u otros documentos y contar con el Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente Valorizado, Tomas de Inventarios, Libro Diario, Libro de Inventarios y Balances que le permitan consignar información en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta; en ese sentido, toda vez que la recurrente declaró un Costo de Ventas por S/ 461 369 76100, importe que no guarda relación con los importes anotados en el Libro Diario, Libro de Inventarios y Balances (Balance de Comprobación), Registro de Costos, Registro de Inventario Permanente Valorizado, Registro de Compras y Balance de Comprobación adjunto a la declaración jurada anual, procedió a determinar el costo de ventas en S/ 431 742 730,00, monto que se obtiene de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, considerando los inventarios iniciales y finales que corresponden, por lo que observó la diferencia de S/ 29 627 031,00.

Que en ese sentido, le solicitó que sustente tal diferencia, y en caso considere que algún importe señalado en el Anexo N° 1 adjunto al citado requerimiento, de foja 2725 vuelta, es distinto a efectos de la determinación del costo de ventas del ejercicio 2018, debe sustentar fehacientemente que los Libros y Registros vinculados a asuntos tributarios tales como Registro de Inventario Permanente Valorizado, Registro de Costos y Libro Diario concilien con el costo de ventas declarado, presentar un Listado en Excel de comprobantes de compras, mano de obra, depreciación, entre otros asociados al costo de adquisición o producción que permitan ser identificados y conciliados con el Registro de Compras, Libro Diario y el Registro de Inventario Permanente Valorizado, presentar las tomas de inventarios al inicio y fin de año debidamente firmados por los responsables, proporcionar un listado en Excel de comprobantes de ventas por ingresos devengados y su asociación al costo de ventas respectivo, conciliado con sus libros y registro, y otra documentación e información que estime pertinente.

Que según el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 2000, de fojas 2702 a 2711, la Administración dio cuenta de los argumentos y archivos Excel presentados por la recurrente, y señaló que si bien presentó los archivos "*Anexo N° 1 Costo de Venta 2018 para SUNAT*", "*Casilla 464 PDT 018 Parte 1*", "*Casilla 464 PDT 018 Parte 2*", "*Cuenta 25210101 2018, Cuenta 25220101 2018, Cuenta 25240101 2018 y Cuenta 25300101 2018*" y "*Detalle Otros Producción 2018*", estos no detallan información que permita identificar las operaciones con el Registro de Compras ni con la totalidad de operaciones por concepto según Registro de Inventario Permanente Valorizado, además en tales listados no se señala los números de comprobante de pago u otros documentos, el número de RUC y nombre del proveedor, entre otros.

Que de lo antes expuesto, concluyó que la recurrente no sustentó la observación al costo de ventas efectuada, la cual mantuvo en los mismos términos que en el Requerimiento N° 000, señalando que en el asistente de la casilla – 464 Costo de Ventas de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, presentada mediante el Formulario PDT 708 N° 287, no consignó correctamente los inventarios iniciales y finales de las cuentas de Existencias, Materia prima, Productos en proceso y Productos terminados, los cuales deben corresponder a los saldos declarados en las declaraciones juradas del Impuesto a la de Renta de los ejercicios 2017 y 2018, en ese sentido, concluyó que el costo de ventas total ascendía a S/ 431 742 730,00, por lo que observó el importe consignado en exceso de S/ 29 627 031,00,

según el detalle contenido en el Anexo N° 1 al mencionado resultado del requerimiento, de foja 2610 vuelta, en mismo que se glosa a continuación:

| CONCEPTO | RECURRENTE (S/) | SUNAT (S/) | DIFERENCIA (S/) |
|---|---|---|---|
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE EXISTENCIAS)** | | | |
| Inventario inicial | 19 550 058,00 | 19 425 983,00 | 124 075,00 (a) |
| (+) Compras | 43 301 183,00 | 43 301 183,00 | |
| (+) Otros conceptos positivos | 38 199 182,00 | 38 199 182,00 | |
| (-) Otros conceptos negativos | | | |
| (-) Inventario final | -16 810 688,00 | -16 810 690,00 | -2,00 (b) |
| **Costo de Ventas de mercaderías (1)** | **82 239 735,00** | **84 115 658,00** | **124 077,00** |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE PRODUCCIÓN)** | | | |
| Inventario inicial de materia prima | 88 019 624,00 | 73 231 435,00 | 14 788 189,00 (a) |
| (+) Compra de materia prima | | | |
| (+) Otros conceptos positivos | 240 707 573,00 | 240 707 573,00 | |
| (-) Otros conceptos negativos | | | |
| (-) Inventario final de materia prima | -71 203 216,00 | -88 185 360,00 | -16 982 144,00 (b) |
| **Consumo de materia prima** | **257 523 981,00** | **225 753 648,00** | **31 770 333,00** |
| (+) Mano de obra directa | 24 262 641,00 | 24 262 641,00 | |
| (+) Otros Gastos de Fabricación | 31 999 832,00 | 31 999 832,00 | |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| **Costo de fabricación** | **313 786 454,00** | **282 016 121,00** | **31 770 333,00** |
| (+) Inventario inicial de productos en proceso | 3 656 037,00 | 4 159 003,00 | -502 966,00 (a) |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| (-) Inventario final de productos en proceso | - 5 832 848,00 | -5 832 848,00 | |
| **Costo de productos terminados** | 311 609 643,00 | 280 342 276,00 | 31 267 367,00 |
| (+) Inventario inicial de productos terminados | 10 901 497,00 | 11 494 333,00 | -592 836,00 (a) |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| (-) Inventario final de productos terminados | -11 719 569,00 | -11 719 568,00 | 1,00 (b) |
| **Costo de Ventas de productos terminados (2)** | **310 791 571,00** | **282 117 041,00** | **30 674 530,00** |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE SERVICIO)** | | | |
| **Costo de servicio** | 65 510 031,00 | 67 510 031,00 | |
| (+) Inventario Inicial de Servicios en Proceso | | | |
| (-) Inventario Final de Servicios en Proceso | | | |
| **Costo de servicios en proceso** | | | |
| (+) Inventario inicial de servicios terminados | | | |
| (-) Inventario Final de servicios terminados | -1 171 576,00 | | -1 171 576,00 (c) |
| **Costo de ventas de servicios (3)** | **66 338 455,00** | **67 510 031,00** | **-1 171 576,00** |
| **Costo de ventas total (1)+(2)+(3)** | **461 369 761,00** | **431 742 730,00** | **29 627 031,00** |

(a) Según la Administración la fuente es la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2017 presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 996
(b) Según la Administración la fuente es el Balance presentado en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 287
(c) Según la Administración la fuente es el Libro Diario y Balance de Comprobación según Libro de Inventarios y Balances.

Que posteriormente, mediante el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 149, de foja 2659, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación efectuada en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° 000, a fin de que presentara sus descargos.

Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de fojas 233 a 239, la recurrente señaló que presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, a través del Formulario Virtual PDT 708 N° 501, aceptando las observaciones, en cuanto a la determinación del

costo de ventas, relacionadas con el "Inventario inicial" e "Inventario final" del costo de existencias, el "Inventario inicial de productos en proceso", el "Inventario inicial de productos terminados" y el "Inventario final de productos terminados" (observaciones "A" del siguiente cuadro), conforme con el detalle del Anexo N° 1 adjunto al citado escrito de foja 232, el mismo que se glosa a continuación:

| CONCEPTO | SEGÚN RECURRENTE PDT ORGINAL (S/) | SEGÚN RECURRENTE REPUESTA AL REQUERIMIENTO N° 149 (S/) | SEGÚN SUNAT (S/) | OBS |
|---|---|---|---|---|
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE EXISTENCIAS)** | | | | |
| Inventario inicial | 19 550 058,00 | 19 425 983,00 | 19 425 983,00 | A |
| (+) Compras | 43 301 183,00 | 43 301 183,00 | 43 301 183,00 | |
| (+) Otros conceptos positivos | 38 199 182,00 | 36 725 743,00 | 38 199 182,00 | B |
| (-) Otros conceptos negativos | | | | |
| (-) Inventario final | -16 810 688,00 | -16 810 690,00 | -16 810 690,00 | A |
| **Costo de Ventas de mercaderías (1)** | **82 239 735,00** | **82 642 219,00** | 84 115 658,00 | |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE PRODUCCIÓN)** | | | | |
| Inventario inicial de materia prima | 88 019 624,00 | 58 902 998,00 | 73 231 435,00 | C |
| (+) Compra de materia prima | | 309 963 431,00 | | D |
| (+) Otros conceptos positivos | 240 707 573,00 | -39 344 056,00 | 240 707 573,00 | B |
| (-) Otros conceptos negativos | | | | |
| (-) Inventario final de materia prima | -71 203 216,00 | -71 203 216,00 | -88 185 360,00 | C |
| **Consumo de materia prima** | **257 523 981,00** | **258 319 157,00** | **225 753 648,00** | |
| (+) Mano de obra directa | 24 262 641,00 | 24 262 641,00 | 24 262 641,00 | |
| (+) Otros Gastos de Fabricación | 31 999 832,00 | 31 999 832,00 | 31 999 832,00 | |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | | |
| **Costo de fabricación** | **313 786 454,00** | **314 581 630,00** | 282 016 121,00 | |
| (+) Inventario inicial de productos en proceso | 3 656 037,00 | 4 159 003,00 | 4 159 003,00 | A |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | | |
| (-) Inventario final de productos en proceso | - 5 832 848,00 | -5 832 848,00 | -5 832 848,00 | |
| **Costo de productos terminados** | 311 609 643,00 | 280 342 276,00 | 280 342 276,00 | |
| (+) Inventario inicial de productos terminados | 10 901 497,00 | 11 494 333,00 | 11 494 333,00 | A |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | | |
| (-) Inventario final de productos terminados | -11 719 569,00 | -11 719 568,00 | -11 719 568,00 | A |
| **Costo de Ventas de productos terminados (2)** | **310 791 571,00** | **282 117 041,00** | 282 117 041,00 | |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE SERVICIO)** | | | | |
| **Costo de servicio** | 65 510 031,00 | 67 216 562,00 | 67 510 031,00 | E |
| (+) Inventario Inicial de Servicios en Proceso | | | | |
| (-) Inventario Final de Servicios en Proceso | | | | |
| **Costo de servicios en proceso** | | | | |
| (+) Inventario inicial de servicios terminados | | | | |
| (-) Inventario Final de servicios terminados | -1 171 576,00 | -1 171 576,00 | | F |
| **Costo de ventas de servicios (3)** | **66 338 455,00** | **67 044 987,00** | 67 510 031,00 | |
| **Costo de ventas total (1)+(2)+(3)** | **461 369 761,00** | **461 369 756,00** | 431 742 730,00 | |

Que asimismo, señaló lo siguiente en cuanto a los siguientes conceptos consignados en su declaración jurada rectificatoria:

- En relación con los conceptos "Otros conceptos positivos" del costo de existencias y costo de producción (detalladas con las observaciones "B" del cuadro anterior), indicó que procedió a reclasificar algunos conceptos de la cuenta materia prima a la cuenta mercadería, por lo que modificó dichos elementos de S/ 38 199 182,00 a S/ 36 725 743,00 y de S/ 240 707 573,00 a S/ -39 344 056,00, respectivamente.

- En relación con el “Inventario inicial de materia prima” e “Inventario final de materia prima” del costo de producción (detallada con la observación “C” del cuadro anterior), señaló que la diferencia observada por la Administración se debe a que consideró erróneamente los importes consignados en la casilla 373 de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018, que corresponden a suministros y repuestos, no obstante, dicho concepto no debe formar parte del inventario de materia prima. En ese sentido, rectificó el “Inventario inicial de materia prima” de S/ 88 019 624,00 a S/ 58 902 998,00, y mantuvo el “Inventario final de materia prima” en S/ 71 203 216,00.
- En relación con el concepto “Compra de materia prima” (detallado con la observación “D” del cuadro anterior), señaló que por error en la casilla 464 de la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, consignó el importe de S/ 240 707 573,00, no obstante, dicho concepto no tiene sustento alguno en sus registros contables, siendo que, la compra de materia prima ascendía a S/ 309 963 421,00, correspondiente al ejercicio 2018, concepto que se encuentra debidamente sustentado con los comprobantes de pago respectivos, y que proporciona un archivo Excel en el que detalla la información relacionada con las órdenes de compra, el registro de facturas, entre otros. En ese sentido, rectificó el importe de “Compra de materia prima” de S/ 0,00 a S/ 309 963 431,00.
- En relación al costo de servicios, (detallado con la observación “E” del cuadro anterior), señaló que si bien originalmente señaló que este asciende a S/ 67 510 031,00, por error incluyó como parte de aquel al costo de ventas de productos terminados de S/ 293 469,00, por lo que el costo de servicios corresponde a S/ 67 216 562,00. En ese sentido, rectificó el “costo de servicios” de S/ 67 510 031,00 a S/ 67 216 562,00.
- En relación al “Inventario Final de servicios terminados”, (detallado con la observación “F” del cuadro anterior), señaló que mantiene el importe de S/ 1 171 576,00, ya que corresponde a un ajuste realizado al costo de venta por aplicación de la NIIF 16.

Que según el ítem 8 del Resultado del Requerimiento N° 149, de fojas 2623 a 2628 vuelta, la Administración dio cuenta de los argumentos formulados por la recurrente, de la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 501 de 22 de diciembre de 2020, y de la documentación presentada e indicó lo siguiente:

- En relación con los conceptos “Otros conceptos positivos” del costo de existencias y costo de producción, señaló que la recurrente no presentó información que permita validar, las modificaciones efectuadas, y si bien presentó los archivos “Otros materia prima” y “Otros Mercadería” estos no detallan información que permita identificar las operaciones con el Registro de Compras ni con la totalidad de operaciones por concepto según Registro de Inventario Permanente Valorizado, ni señalan los números de comprobante de pago u otros documentos, el número de RUC y nombre del proveedor, entre otros.
- En relación con el “Inventario inicial de materia prima” e “Inventario final de materia prima” del costo de producción, señaló que en efecto no corresponde tomar en cuenta el valor de los suministros y repuestos, por lo que el “Inventario inicial de materia prima” asciende a S/ 58 902 997,00, y el “Inventario final de materia prima” a S/ 71 203 215,00.
- En relación con las Compras de materias primas, dio cuenta que la recurrente presentó el archivo Excel “*Sunat Compras Facturas Mat Prima y Mercadería*”, en el cual en la hoja “*Compra de MP” y “Compra de Merc*” solo se detalla el número de orden de compra y en las hojas “*Registro de Fact MP*” y “*Registro de Fact Merc*” se consigna el número de documento que es el número de documento con el que se podría identificar este documento en el Registro de Compras y Libro Diario, sin embargo, se verificó que existen varios números de comprobantes que no se encuentran en el Registro de Compras. Asimismo, en el Anexo N° 4 adjunto a dicho resultado de requerimiento, de fojas 2563 a 2612 vuelta, la Administración señaló que respecto de las compras de materias primas, según el Libro Diario es de S/ 309 963 431,00; y en el Registro de Compras solo se halla registrado el importe de S/ 268 753 269,43, existiendo una inconsistencia de S/ 41 210 160,97, asimismo, refirió que la recurrente presentó los archivos en Word “*Comprobantes de Pago de Compra de Materia Prima 1*” y “*Comprobantes de Pago de Compra de Materia Prima 2*”, en los que adjunta imagen de asientos contables y comprobantes de pagos que se detallan en el Anexo N° 5 adjunto a este resultado, de fojas 2562 y 2563 vuelta.
- En el caso del costo de ventas de servicios, la Administración refirió que mantenía la observación en cuanto al “costo de servicios” y el “Inventario Final de servicios terminados”. Al respecto, la Administración señaló que el monto reconocido como gasto difiere del saldo de la cuenta 69411001 y de la Información Costo de Servicio y que en el Asiento N° 55038530 se observa un cargo y un abono

a la misma Cuenta 69411001 por S/ 293 465,33, por lo que no tienen ningún efecto en el costo de ventas; y que en relación con el ajuste por NIIF 16, el Asiento N° 80000006 contiene diferentes importes y cuentas contables distintas a las cuentas 69 o al inventario de existencias. En este sentido, mantuvo la observación por el costo de ventas de servicios.

Que de lo antes expuesto, la Administración concluyó que correspondía la observación por el importe de S/ 26 973 324,00, conforme se detalla en el Anexo N° 6 al mencionado resultado de requerimiento, de foja 2562 vuelta, el que se detalla a continuación:

| CONCEPTO | SEGÚN RECURRENTE PDT ORGINAL (S/) | SEGÚN RECURRENTE REPUESTA AL REQUERIMIENTO N° 149 (S/) | SEGÚN SUNAT |
|---|---|---|---|
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE EXISTENCIAS)** | | | |
| Inventario inicial | 19 425 983,00 | 19 425 983,00 | 19 425 983,00 |
| (+) Compras | 43 301 183,00 | 43 301 183,00 | 43 301 183,00 |
| (+) Otros conceptos positivos | 38 199 182,00 | 36 725 743,00 | 38 199 182,00 |
| (-) Otros conceptos negativos | | | |
| (-) Inventario final | -16 810 688,00 | -16 810 690,00 | -16 810 690,00 |
| **Costo de Ventas de mercaderías (1)** | **82 239 735,00** | **82 642 219,00** | 84 115 658,00 |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE PRODUCCIÓN)** | | | |
| Inventario inicial de materia prima | 88 019 624,00 | 58 902 998,00 | 58 902 998,00 |
| (+) Compra de materia prima | | 309 963 431,00 | |
| (+) Otros conceptos positivos | 240 707 573,00 | -39 344 056,00 | 240 707 573,00 |
| (-) Otros conceptos negativos | | | |
| (-) Inventario final de materia prima | -71 203 216,00 | -71 203 216,00 | -71 203 215,00 |
| **Consumo de materia prima** | **257 523 981,00** | **258 319 157,00** | **228 407 355,00** |
| (+) Mano de obra directa | 24 262 641,00 | 24 262 641,00 | 24 262 641,00 |
| (+) Otros Gastos de Fabricación | 31 999 832,00 | 31 999 832,00 | 31 999 832,00 |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| **Costo de fabricación** | **313 786 454,00** | **314 581 630,00** | 284 669 828,00 |
| (+) Inventario inicial de productos en proceso | 3 656 037,00 | 4 159 003,00 | 4 159 003,00 |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| (-) Inventario final de productos en proceso | - 5 832 848,00 | -5 832 848,00 | -5 832 848,00 |
| **Costo de productos terminados** | 311 609 643,00 | 280 342 276,00 | 282 995 983,00 |
| (+) Inventario inicial de productos terminados | 10 901 497,00 | 11 494 333,00 | 11 494 333,00 |
| (+) Otros Conceptos positivo | | | |
| (-) Otros Conceptos negativo | | | |
| (-) Inventario final de productos terminados | -11 719 569,00 | -11 719 568,00 | -11 719 568,00 |
| **Costo de Ventas de productos terminados (2)** | **310 791 571,00** | **282 117 041,00** | 282 117 041,00 |
| **COSTO DE VENTAS (COSTO DE SERVICIO)** | | | |
| **Costo de servicio** | 65 510 031,00 | 67 216 562,00 | 67 510 031,00 |
| (+) Inventario Inicial de Servicios en Proceso | | | |
| (-) Inventario Final de Servicios en Proceso | | | |
| **Costo de servicios en proceso** | | | |
| (+) Inventario inicial de servicios terminados | | | |
| (-) Inventario Final de servicios terminados | -1 171 576,00 | -1 171 576,00 | |
| **Costo de ventas de servicios (3)** | **66 338 455,00** | **67 044 987,00** | **67 510 031,00** |
| **Costo de ventas total (1)+(2)+(3)** | **461 369 761,00** | **461 369 756,00** | **434 396 437,00** |

Que asimismo señaló que la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 501 de 22 de diciembre de 2020, no surtió efecto.

Que de lo antes glosado se aprecia que, la Administración, observó el costo de ventas consignado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 287, de S/ 461 369 761,00, consignado en la casilla 464 – Costo de Ventas, al considerar que dicho concepto ascendía a S/ 434 396 437,00, por lo que reparó el exceso de costo de ventas declarado por la suma de S/ 26 973 324,00.

Que conforme con el Informe de Planeamiento, de foja 2560 y vuelta, se tiene que la actividad económica de la recurrente comprende la fabricación de explosivos encartuchados, accesorios y agentes de voladura (dinamita y sus derivados), la venta local y exportación de dichos productos, así como la prestación de servicios de voladura y todo tipo de servicios y trabajos de apoyo a empresas mineras; contando para ello con su planta y almacenes principales en Lurín (Lima), la planta de dinamitas y emulsiones en Tacna, la fábrica de emulsiones en La Libertad, así como polvorines a nivel nacional. En este sentido, resultaba arreglado a su actividad que la recurrente contase con costos asociados con las unidades de mercaderías vendidas (costo de ventas de mercaderías), con las unidades de bienes producidos vendidos (costo de ventas de productos terminados) y con los servicios prestados (costo de ventas de servicios).

Que ahora bien, de lo actuado en la etapa de fiscalización, se verifica que la Administración, inicialmente, mediante el punto 1 y el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° 2000, observó un exceso del costo de ventas declarado por la recurrente en la casilla – 464 Costo de Ventas de la declaración jurada del Impuesto a la Renta, presentada mediante el Formulario PDT 708 N° 287, y determinó que dicho importe ascendía a S/ 431 742 730,00, observando un exceso de S/ 29 627 031,00, al considerar que la recurrente no consignó correctamente los inventarios iniciales y finales de las cuentas de Existencias, Materia prima, Productos en proceso y Productos terminados, los cuales consideró debían corresponder a los saldos declarados en las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2017 y 2018.

Que de otro lado, en atención al Requerimiento N° 149, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la recurrente reconoció varias de las observaciones y ajustes efectuados por la Administración, al “Inventario inicial” e “Inventario final” del costo de existencias, el “Inventario inicial de productos en proceso”, el “Inventario inicial de productos terminados” y el “Inventario final de productos terminados”; siendo que en relación con el “Inventario inicial de materia prima” e “Inventario final de materia prima” del costo de producción, señaló que no correspondía tomar en cuenta el valor de los suministros y repuestos, por lo que tales conceptos ascienden a S/ 58 902 997,00 y S/ 71 203 215,00, respectivamente; apreciándose que la Administración aceptó tales ajustes, y consideró los importes consignados por la recurrente respecto de tales conceptos, sin embargo, desconoció los ajustes efectuados por la recurrente a otros elementos del Costo de Ventas, tales como los rubros “Otros conceptos positivos” del costo de existencias y costo de producción y “Compra de materia prima”, señalando que no detalló la información que permitiese identificar las operaciones con el Registro de Compras, ni con la totalidad de operaciones por concepto según Registro de Inventario Permanente Valorizado, ni señaló los números de comprobante de pago u otros documentos, el número de RUC y nombre del proveedor, entre otros.

Que en efecto, en el caso del costo de ventas de mercaderías (existencias), la discrepancia se centra en el ítem “Otros conceptos positivos”, respecto del cual la Administración se sustenta únicamente en la información consignada en el Asistente de la Casilla N° 464 del PDT 708 N° 287 de fecha 29 de marzo de 2019, sin considerar la documentación y los libros contables de la recurrente que permitan acreditar dicho sustento.

Que al respecto, la recurrente señaló que el monto del ítem “Otros conceptos positivos” corresponde a las materias primas (nitrato de amonio quantex) que fueron reclasificadas a mercaderías, presentando un listado de fojas 1338 vuelta a 1351, en el que se aprecia salidas de materiales durante el ejercicio 2018 bajo el concepto de “entradas de mercancías”, tales como big bag polietileno, nitrato de amonio quantex, emulsificante, y nitrato de amonio grado anfo, entre otros por el importe de S/ 38 791 576,64, así como una relación de registros contables reconocidos como gasto, de foja 1337, bajo el concepto principal de EMRF y Diferencia de Precio por el importe negativo de S/ -2 095 296,26, de lo que se tiene un total de S/ 36 696 280,38; siendo que, en instancia de reclamación los documentos contables internos denominados “comprobantes logísticos” en el archivo Excel “Anexo 9” inserto en el CD de foja 3129, muestran el traslado de materiales, tales como nitrato de amonio quantex, y nitrato de amonio fertilizante granel, consignando

como código de transacción “Movimiento de mercancías”, lo que no fue desvirtuado por la Administración, siendo que además esta última no sustentó el importe de S/ 38 199 182,00, que considera que es el que corresponde al ítem “Otros conceptos positivos” en la determinación del costo de ventas de mercaderías.

Que en el caso del costo de ventas de productos terminados la materia de discusión se centra en los ítems “Compra de materia prima”, es del caso indicar que, la Administración, a efecto de sus desconocimiento, se sustenta únicamente en la información consignada en el Asistente de la Casilla N° 464 de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, presentada mediante el Formulario Virtual PDT 708 N° 287, sin considerar o desvirtuar la información proporcionada por la recurrente ni los análisis efectuados por la propia Administración.

Que en efecto, en relación con las “Compras de materias primas”, la recurrente presentó invoices emitidas por el proveedor _, registro del ingreso de la materia prima por la compra y registro de facturas, de fojas 241 a 243, que acreditan que la recurrente efectuó adquisiciones de materiales para la producción en el periodo; y el documento “Anexo compra de MP”, de fojas 2993 a 3110, que contiene un listado de operaciones consignando proveedores, comprobantes de pago, órdenes de compra, CUO y montos que ascienden a S/ 310 016 117,91, que sustentaría las “Compras de materias primas”; siendo que inclusive la propia Administración en el Anexo N° 4 al Resultado del Requerimiento N° 149, de fojas 2563 a 2612 vuelta, muestra una inconsistencia en la información de compras señaladas por la recurrente de S/ 41 120 160,97, porque el importe sin IGV de los comprobantes que indica la recurrente y se encuentran anotados en el Registro de Compras asciende a S/ 268 753 269,43, sin embargo, la Administración no reconoce importe alguno por este concepto sustentándose en “inconsistencias” por el hecho que en el Registro de Compras no se encuentran anotadas todas las compras de materias primas y sin tener en cuenta que la no anotación en el Registro de Compras no desvirtúa que una operación no se hubiera realizado ni la regularización posterior que habría realizado la recurrente en el Registro de Compras en los periodos de diciembre de 2020 y febrero de 2021 supone el desconocimiento de tales operaciones.

Que respecto del concepto “Otros conceptos positivos” del costo de producción, la Administración señala que este asciende a S/ 240 707 573,00, según lo consignado por la recurrente en el Asistente de la Casilla N° 464, sin que cuente con documentación sustentatoria alguna que desvirtúe válidamente el monto referido por la recurrente de S/ -39 344 056,00 que se encontraría asociado con la reclasificación de ciertas materias primas a mercaderías.

Que estando a lo expuesto, se verifica que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra debidamente sustentado ni fundamentado, dado que al tratarse de un reparo a la determinación del costo de ventas no resulta procedente que la Administración solo se sustente en lo consignado por la propia recurrente en el asistente de una casilla de la declaración jurada anual, dado que este debe encontrarse debidamente sustentado en información real acreditada en virtud de lo previsto en el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde levantar tal reparo y revocar dicho extremo de la resolución apelada.

Que estando al sentido del fallo carece de relevancia emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos planteados por la recurrente con relación a este extremo.

***(ii) Suma graciosa e incentivo para constitución de empresa***

Que la recurrente señala que el reparo se asocia a los conceptos otorgados por “Suma graciosa” e “Incentivo para constitución de empresa”.

Que al respecto indica que al incentivo no le alcanza lo dispuesto por el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y en esa línea, sobre tal concepto no puede exigirse el cumplimiento del criterio de generalidad; y que sostener lo contrario implicaría una interpretación extensiva o aplicar la analogía que se encuentra proscrita normativamente, citando sobre ello la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima. Agrega que la generalidad no se aplica a desembolsos a favor de trabajadores que serán desvinculados, sino a aquellos que conservan su puesto, debiendo acreditarse en función a ellos los beneficios otorgados a trabajadores en similar condición.

Que sin perjuicio de ello, refiere que cumplió con el criterio de generalidad respecto a quienes se encontraban en las mismas condiciones; explicando sobre los *ejecutivos* lo siguiente: En el caso del gerente general se trata de una persona, cargo respecto al cual no cuenta con política específica; en el caso de y cumplió lo dispuesto en la política; y en el caso de y se les otorgó bonos, respecto a lo que presentó la autorización de gasto y evaluación de objetivos.

Que en cuanto a los demás colaboradores (*empleados*) indica que acreditó que las entregas cumplen con el criterio de generalidad al responder a criterios objetivos establecidos en las políticas de la empresa, y que en los casos que no se otorgó el beneficio completo se tenía justificación por causales objetivas.

Que agrega que los convenios presentados tuvieron como finalidad reflejar las obligaciones asumidas por la empresa, y que no procede que la Administración exija que la política cuente con firma legalizada ni que hayan sido comunicadas a todos los trabajadores; y que solicitar que se acredite la realización de capacitaciones a los trabajadores constituye un requisito no previsto en la ley; citando al respecto las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02496-3-2019 y 07462-9-2019.

Que mediante escrito de alegatos, de fojas 3722 a 3727, reitera su argumentos, y agrega que la generalidad debe evaluarse considerando situaciones comunes del personal y que incluso solo puede otorgarse a una sola persona, explicando que en su caso los programas de desvinculación se estructuraron diferenciando al gerente general, gerente y subgerentes y colaboradores (empleados); y que el hecho que solo 35 de 477 trabajadores cesados accedieron al beneficio no acredita el incumplimiento del criterio de generalidad, sino que refleja que se aplicó a quienes se acogieron voluntariamente a dichos programas.

Que asimismo, en el caso de trabajadores que se retiraron por mutuo disenso no se otorgó a todos ambos beneficios ("Suma graciosa" e "Incentivo para constitución de empresa") debido a motivos objetivos que justificaron esa diferenciación, como faltas, bajo desempeño o antecedentes médicos; y que aun cuando no se haya acreditado el cumplimiento de la generalidad por algunos trabajadores, no procede desconocer la totalidad del gasto.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó el cumplimiento del criterio de generalidad respecto a los conceptos otorgados por "Suma Graciosa" e "Incentivo para constitución de empresa", advirtiendo que en el ejercicio 2018 cesaron 477 trabajadores, no obstante, solo a algunos de ellos se otorgó aquellos conceptos; y que incluso dentro del personal beneficiario no todos recibieron los conceptos de suma graciosa e incentivo para la constitución de nueva empresa.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 807, de foja 3378, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por *"Suma graciosa entregada a modo de liberalidad con carácter compensable"* e *"Incentivo para constitución de empresa"*, respecto de los cuales la recurrente no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad y el criterio de generalidad, por la suma total de S/ 2 652 966,00, sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° 893 y 149, y citando como base legal el primer y último párrafos e inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como el artículo 47 del Decreto Supremo N° 002-97-TR, entre otros.

Que mediante el punto 2 del Requerimiento N° 893, de fojas 2791 a 2795 vuelta, la Administración advirtió que la recurrente, con motivo de dar por concluido el vínculo con su personal, registró pagos a 35 personas por los conceptos de "Suma graciosa" e "Incentivo para constitución de nueva empresa", a quienes los detallaba en su Anexo N° 2, de foja 2783; sobre lo cual solicitó que acreditara el cumplimiento del principio de causalidad y el criterio de generalidad.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° 893, de fojas 2763 a 2770, la Administración dejó constancia de los argumentos y documentos presentados, señalando que la recurrente –como parte de negociaciones con sus trabajadores para lograr su desvinculación– otorgó a algunos de ellos los siguientes conceptos: *(i)* "Suma graciosa" por S/ 907 220,60, al amparo del artículo 57 del Decreto

Supremo N° 001-97-TR, y *(ii)* "Incentivo para constitución de empresa" por S/ 1 745 745,00, al amparo del Decreto Supremo N° 002-97-TR.

Que refirió que, si bien se presentó el documento "Procedimiento de Desvinculación de Colaboradores", no se menciona el tipo de trabajador al que está dirigido (obreros, empleados, gerentes) o la línea de producción o gerencias, ni se acreditó que dicho documento haya sido difundido o puesto en conocimiento de los trabajadores. Agregó que no se acreditó que los conceptos de "Suma graciosa" e "Incentivo para constitución de nueva empresa" hayan sido otorgados a todos los trabajadores cuya desvinculación se dio por mutuo disenso; y que en el caso de algunos trabajadores que se desvincularon por "despido" o "cese" se les otorgó "Indemnización por despido arbitrario" y "suma graciosa"; precisando que en el ejercicio 2018 cesó un total de 477 personas, habiéndose otorgado el beneficio solo a algunos ejecutivos y empleados.

Que de ello, concluyó que la recurrente no acreditó el criterio de generalidad respecto a los conceptos "Suma graciosa" por S/ 907 220,60, e "Incentivo para la constitución de empresa" por S/ 1 745 745,00, lo que describía en su Anexo N° 2, de fojas 2750 y 2751.

Que mediante el Ítem 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 149, de foja 2659, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente la observación referida al incumplimiento del criterio de generalidad en el otorgamiento de la "Suma graciosa" y el "Incentivo para constitución de empresa" por S/ 2 652 965,60, a efecto que presentara sus descargos.

Que en el ítem 3 del Resultado del Requerimiento N° 149, de fojas 2630 vuelta a 2632, la Administración dio cuenta de los documentos y argumentos presentados por la recurrente, señalando que de los 477 trabajadores solo se benefició a 35 trabajadores, no presentó los convenios de todos los beneficiados, ni criterios para su otorgamiento, a efectos de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad. En sentido, mantuvo su observación por S/ 2 652 966,00.

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

Que según el inciso l) del citado artículo 37, son deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese, siendo que dichas retribuciones podrán deducirse en el ejercicio comercial al que correspondan cuando hayan sido pagadas dentro del plazo establecido por el Reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el artículo 37 en mención, modificado por Ley N° 28991[4], agrega 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 l), ll) y a.2) de dicho artículo, entre otros.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 00274-2-2001 y 08637-1-2012, entre otras, ha interpretado que el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere a las gratificaciones y retribuciones que se acuerden en favor del personal, es decir, debe entenderse que comprende las gratificaciones y pagos extraordinarios u otros incentivos que se pacten en forma adicional a la remuneración convenida con el trabajador por sus servicios y a las retribuciones o beneficios establecidos legalmente.

Que asimismo, en las Resoluciones N° 00504-2-2000, 10030-5-2001 y 00029-3-2003, entre otras, ha establecido que si bien las gratificaciones extraordinarias responden a un acto de liberalidad del empleador, estas son deducibles de la renta neta en la medida que corresponden al vínculo laboral existente; por lo

[4] Publicada en el diario oficial "El Peruano" el 27 de marzo de 2007.

que para dicho efecto, debe verificarse que efectivamente obedezcan a la relación laboral existente y se cumpla con los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta, pues por tratarse de un acto de liberalidad, que puede o no producirse, es indiferente la intención de la persona que las otorga.

Que a su vez, en relación con el inciso l) del artículo 37 antes citado, este Tribunal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012 ha interpretado que si bien el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga la obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además este resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; a lo que agrega que debe también tenerse en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva.

Que en cuanto al criterio de generalidad del gasto aplicable al inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02230-2-2003, 00523-4-2006 y 01752-1-2006, entre otras, se ha señalado que a fin de cumplir con el criterio de generalidad, deberá verificarse que los gastos hayan sido otorgados con carácter general a todos los trabajadores que se encuentren en condiciones similares, para lo cual deberá tomarse en cuenta, entre otros, lo siguiente: jerarquía, nivel, antigüedad, rendimiento, área, zona geográfica; y que la generalidad del gasto debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, siendo que dentro de esta perspectiva, bien podría ocurrir que dada la característica de un puesto, el beneficio corresponda solo a una persona, sin que por ello se incumpla con el requisito de generalidad.

Que de otro lado, conforme con el artículo 57 del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios[5], aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, modificado por Ley N° 27326, si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, estas se compensarán de aquellas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador. Para que proceda la compensación debe constar expresamente en documento de fecha cierta que la cantidad o pensión otorgada se efectúa conforme con lo establecido en el párrafo precedente, o en las normas correspondientes del Código Civil. Las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto.

Que de acuerdo con las normas y criterios glosados, se tiene que los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese son deducibles del Impuesto a la Renta siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, en particular con el criterio de generalidad.

Que de autos se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 2 652 966,00, que correspondía a los conceptos de “Suma graciosa” (S/ 907 220,60) e “Incentivo para constitución de empresa” (S/ 1 745 745,00), debido a que no se cumplió con acreditar el criterio de generalidad, los que se asociaban a importes otorgados en favor de las personas que ostentaban los cargos que se describen seguidamente[6]:

| N° | Trabajador | Cargo | | Concepto otorgado | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Tipo | Puesto | Motivo | "Suma Graciosa" | "Incentivo" |
| 1 | | Empleado | Ingeniero de Soluciones Técnicas | Mutuo Disenso | 70 234,00 | - |
| 2 | | Empleado | Supervisor de Seguridad | Renuncia | 8 400,00 | - |
| 3 | | Empleado | Supervisor de Producción | Mutuo Disenso | 30 400,00 | 70 800,00 |
| 4 | | Empleado | Asistente Administrativa | Cese | 2 675,00 | - |
| 5 | | Empleado | Supervisor Logística Clientes | Mutuo Disenso | 7 500,00 | 87 875,00 |

[5] Aprobado por Decreto Legislativo Nº 650.
[6] Según se aprecia de fojas 15, 17, 25, 153, 164, 169, 174, 1613, 1633, 1634, 1651, 2750 y 2751.

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 6 | | Empleado | Operador Producción 2 | Mutuo Disenso | 3 940,00 | 23 640,00 |
| 7 | | Empleado | Operador de Carguío | Renuncia | 20 000,00 | - |
| 8 | | Empleado | Operador Producción 3 | Mutuo Disenso | 11 520,00 | 30 720,00 |
| 9 | | Empleado | Supervisor de Producción | Mutuo Disenso | 25 680,00 | 77 040,00 |
| 10 | | Empleado | Supervisor de Operaciones Logísticas | Término del contrato | 5 100,00 | - |
| 11 | | Empleado | Ingeniero de Ventas SR | Mutuo Disenso | 42 000,00 | - |
| 12 | | Empleado | Jefe de Producción Tacna | Mutuo Disenso | 78 600,00 | 157 200,00 |
| 13 | | Empleado | Planificador de Compras | Mutuo Disenso | - | 126 000,00 |
| 14 | | Ejecutivo | Gerente General | Despido | 18 000,00 | - |
| 15 | | Empleado | Operador Producción 3 | Mutuo Disenso | 19 500,00 | 39 000,00 |
| 16 | | Empleado | Operador Almacén | Mutuo Disenso | - | 24 240,00 |
| 17 | | Empleado | Operador Producción 3 | Mutuo Disenso | 9 270,00 | 24 720,00 |
| 18 | | Empleado | Operador Producción 3 | Jubilación | 6 420,00 | 38 520,00 |
| 19 | | Empleado | Contramaestre | Jubilación | 8 200,00 | 49 200,00 |
| 20 | | Empleado | Contramaestre | Mutuo Disenso | 6 830,00 | 40 980,00 |
| 21 | | Empleado | Auditor Experto | Mutuo Disenso | 13 800,00 | 82 800,00 |
| 22 | | Empleado | Técnico Operador de Producción | Jubilación | 6 840,00 | 41 040,00 |
| 23 | | Empleado | Auxiliar Investigación y Desarrollo | Mutuo Disenso | 10 750,00 | - |
| 24 | | Empleado | Analista Financiero | Renuncia | 8 000,00 | - |
| 25 | | Empleado | Ingeniero de Ventas SR | Mutuo Disenso | 20 400,00 | 122 400,00 |
| 26 | | Ejecutivo | Gerente Tecnología Automatización | Jubilación | 48 400,00 | 290 400,00 |
| 27 | | Ejecutivo | Gerente de Recursos Humanos | Despido | 251 641,60 | - |
| 28 | | Empleado | Asistente Técnico | Mutuo Disenso | 35 000,00 | - |
| 29 | | Empleado | Jefe Sistemas Integrados de Gestión y Responsabilidad Social | Mutuo Disenso | 14 500,00 | 36 250,00 |
| 30 | | Ejecutivo | Subgerente de TI | Despido | 48 720,00 | - |
| 31 | | Empleado | Operador Producción 2 | Mutuo Disenso | 6 680,00 | 20 040,00 |
| 32 | | Empleado | Contramaestre de Mantenimiento | Mutuo Disenso | 15 480,00 | 46 440,00 |
| 33 | | Empleado | Operador Producción 3 | Mutuo Disenso | 5 040,00 | 30 240,00 |
| 34 | | Empleado | Contramaestre | Mutuo Disenso | 5 700,00 | 34 200,00 |
| 35 | | Ejecutivo | Subgerente Ingeniería y Proyectos | Jubilación | 42 000,00 | 252 000,00 |
| | | | | **Totales (S/)** | **907 220,60** | **1 745 745,00** |

Que en ese sentido, la controversia en el presente caso se centra en determinar si la recurrente cumplió con acreditar, con documentación suficiente, el cumplimiento del criterio de generalidad respecto de los conceptos denominados “Suma graciosa” e “Incentivo para constitución de empresa” entregados a los trabajadores antes descritos.

Que considerando lo expuesto, se tiene que la recurrente concedió sumas de dinero a los trabajadores antes mencionados, ejecutivos y empleados, de forma voluntaria e independiente a la decisión de la extinción del vínculo laboral, de conformidad con el primer párrafo del artículo 57 de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios antes citada, es decir, a título de gracia y en forma pura, simple e incondicional, así como incentivo para constitución de empresa, en tal sentido y conforme con los criterios jurisprudenciales antes citados, tales importes encajan dentro de los gastos contemplados en el inciso l) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, a efecto de su deducción corresponde verificar si se cumplió con el criterio de generalidad, en esa línea, carece de sustento lo alegado por la recurrente en sentido contrario[7].

Que teniendo en cuenta que el criterio de generalidad debe verificarse en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, el análisis se realizará en función del cargo del trabajador desvinculado y condición similar, considerando además que se otorgó los conceptos de “Suma graciosa” e

[7] Así como la jurisprudencia invocada al respecto.

"Incentivo para constitución de empresa" a 35 personas, pese a que en el ejercicio 2018 se cesó a un total de 477.

Que en efecto, se otorgó tales conceptos al siguiente personal cesado:

| Tipo de trabajador | Observados | Total de trabajadores cesados 2018 |
|---|---|---|
| Ejecutivos | 4 | 6 |
| Obrero | 0 | 1 |
| Empleado | 31 | 469 |
| Practicante | 0 | 1 |
| **Total** | **35** | **477** |

Que a efecto del presente análisis se considera las políticas de desvinculación presentadas por la recurrente, de fojas 1614 a 1616 y 1644 a 1646, que se describen a continuación.

- **Política de "Desvinculación de Colaboradores (Gerentes y Subgerentes)" de 1 de agosto de 2016**

*"(…)*

1. ***OBJETIVO Y ALCANCE***

*Procedimiento dirigido para garantizar la adecuada gestión del proceso de Desvinculación de aquellas gerencias que reportan la Gerencia General y subgerencias, con la finalidad de reducir cualquier riesgo operativo y legal que genere alguna contingencia para la empresa.*

2. ***DEFINICIONES***

- ***Desvinculación de colaborador:*** *Es el término del vínculo laboral por motivo de Despido, Jubilación, Mutuo Disenso, Incapacidad Permanente o Fallecimiento.*
- ***Fecha de cese:*** *Fecha en que concluye el vínculo laboral con la empresa.*
- ***Pago de beneficios sociales:*** *Es el pago que recibe el colaborador cesado por concepto de vacaciones truncas, gratificaciones truncas, CTS y, de ser el caso, indemnizaciones.*
- ***Motivo de Desvinculación:*** *Tipo de cese que se consideran para el término del vínculo laboral:*
  - ***Despido****: Decisión unilateral de la empresa que puede ser motivada por Causas justas (Contempladas en la ley), Capacidad del colaborador (Disminución de la facultad física o mental, Rendimiento deficiente, Otros) o Conducta del colaborador (Comisión de falta grave, Condena penal por delito doloso, Inhabilitación por autoridad judicial o administrativa para el ejercicio de sus funciones).*
  - ***Mutuo Disenso****: Proceso que se da por acuerdo entre el colaborador y el empleador para finalizar la relación laboral.*
  - ***Jubilación****: Proceso en el cual el colaborador cumple la edad indicada en el proceso de Jubilación: Plan Nueva Vida y no laborará más en la empresa.*
- ***Incentivo para constituir empresa:*** *Mecanismo para promover la extinción del contrato de trabajo, que consiste en otorgar un monto determinado de dinero con el fin de que el trabajador constituya una empresa (artículo 18, literal a de la LIR).*
- ***Suma de gracia:*** *Gratificación extraordinaria, otorgada con motivo del cese.*

*(…)*

***4. CONSIDERACIONES***

*(…)*

***4.3 Beneficios e Incentivos para Desvinculaciones***

*Los beneficios e incentivos que serán otorgados y/o considerados en este proceso de desvinculación son los siguientes:*

***a) Desvinculación por Mutuo Disenso***

- *Se podrá otorgar suma de dinero que reconozca el tiempo de servicio y que permita llegar al Acuerdo de Cese, cuidando razonabilidad y objetividad de las mismas.*
- *Las sumas de dinero que se acuerden se podrán otorgar bajo los siguientes conceptos*
  - ***Suma de Gracia:** Se otorgarán considerando lo siguiente:*

| ***Tiempo de servicios en años*** | ***Tope*** |
|---|---|
| *Menos 4* | *No aplica* |
| *Más de 4 menos 8* | *Hasta 1 sueldo* |
| *Más de 8 menos de 10* | *Hasta 1.5 sueldo* |
| *Más de 10 menos de 12* | *Hasta 2 sueldo* |
| *Más de 12 menos 16* | *Hasta 2.5 sueldo* |
| *Más de 16* | *Hasta 4 sueldo* |

*En el caso que los funcionarios comprendidos en los alcances de esta Política se hubieran desvinculado de la empresa al cierre del ejercicio o con anterioridad a la fecha del pago del bono por cumplimiento, se otorgará el importe que le hubiera correspondido por desempeño, bajo el concepto de Suma Graciosa.*

  - ***Incentivo para Constitución de Empresa:** Considerando como tope hasta lo que le correspondería en caso de Indemnización por Despido. El otorgamiento de este incentivo estará supeditado al interés de parte del beneficiario en la constitución de una nueva empresa, siendo responsabilidad del trabajador efectivizar esta decisión.*

***b) Desvinculación por Despido***

- *Se deberá otorgar la Indemnización Legal correspondiente de acuerdo a lo que establezcan las normas legales vigentes.*
- *Dichas sumas de dinero se deberán otorgar y registrar bajo los siguientes conceptos*
  - ***Incentivo por Despido** (Art. 38° del DS N° 003-97-TR): Considerando como tope lo que establece la ley.*
- *En el caso que los funcionarios comprendidos en los alcances de esta Política se hubieran desvinculado de la empresa al cierre del ejercicio o con anterioridad a la fecha del pago del bono por cumplimiento, bajo el concepto de suma graciosa se otorgará el importe que le hubiera correspondido por desempeño.*

***c) Desvinculación por Jubilación***

- *Se podrá otorgar Suma de Dinero que reconozca el tiempo de servicio, así como la labor desempeñada.*
- *Dichas sumas de dinero se podrán otorgar bajo los siguientes conceptos*

- ***Suma de Gracia:*** *Considerando como tope lo establecido en el anexo PROGRAMA DE RETIRO .*
- ***Incentivo para Constitución de Empresa:*** *Considerando como tope hasta lo que le correspondería en caso de Indemnización por Despido.*

*(...)*

***5. REGISTROS***

- *Convenio de Mutuo Disenso*
- *Convenio / Constancia de Otorgamiento de Suma de Gracia*
- *Convenio otorgamiento incentivo constitución de empresa*

*(...)".*

- **Política de "Desvinculación de Colaboradores" de 1 de agosto de 2016**

***"(…)***

***1. OBJETIVO Y ALCANCE***

*Establecer los lineamientos que garanticen la adecuada gestión del proceso de Desvinculación de personal, mitigando cualquier riesgo operativo y legal que genera alguna contingencia para la empresa.*

***2. DEFINICIONES***

- ***Desvinculación de colaborador:*** *Es el término del vínculo laboral por motivo de Despido, Jubilación, Mutuo Disenso, Incapacidad Permanente o Fallecimiento.*
- ***Fecha de cese:*** *Fecha en que concluye el vínculo laboral con la empresa.*
- ***Pago de beneficios sociales:*** *Es el pago que recibe el colaborador cesado por concepto de vacaciones truncas, gratificaciones truncas, CTS y, de ser el caso, indemnizaciones.*
- ***Motivo de Desvinculación:*** *Tipo de cese que se consideran para el término del vínculo laboral:*
  - ***Despido****: Decisión unilateral de la empresa que puede ser motivada por Causas justas (Contempladas en la ley), Capacidad del colaborador (Disminución de la facultad física o mental, Rendimiento deficiente, Otros) o Conducta del colaborador (Comisión de falta grave, Condena penal por delito doloso, Inhabilitación por autoridad judicial o administrativa para el ejercicio de sus funciones).*
  - ***Mutuo Disenso****: Proceso que se da por acuerdo entre el colaborador y el empleador para finalizar la relación laboral.*
  - ***Jubilación****: Proceso en el cual el colaborador cumple la edad indicada en el proceso de Jubilación: Plan Nueva Vida y no laborará más en la empresa.*
- ***Incentivo para constituir empresa:*** *Mecanismo para promover la extinción del contrato de trabajo, que consiste en otorgar un monto determinado de dinero con el fin de que el trabajador constituya una empresa (artículo 18, literal a de la LIR).*
- ***Suma de gracia:*** *Suma graciosa y compensable, otorgada a título de gracia, que podrá ser compensada a futuro con cualquier importe que el juez laboral mande a pagar al empleador a favor de su trabajador.*

*(…)*

***4. CONSIDERACIONES***

*(…)*

***4.3 Beneficios e Incentivos para Desvinculaciones***

*Los beneficios e incentivos que serán otorgados y/o considerados en procesos de Desvinculación se precisan en el anexo PROGRAMA DE RETIRO , parte integrante y complementaria del presente documento.*

*En el caso de los incentivos monetarios, deben seguir los siguientes lineamientos, dependiendo de cada tipo de desvinculación:*

***a) Desvinculación por Mutuo Disenso***

- *Se podrá otorgar suma de dinero que reconozca el tiempo de servicio y que permita llegar al Acuerdo de Cese, cuidando razonabilidad y objetividad de las mismas.*
- *Las sumas de dinero que se acuerden se podrán otorgar bajo los siguientes conceptos*
  - ***Suma de Gracia:** Considerando como tope lo establecido en el PROGRAMA DE RETIRO*
  - ***Incentivo para Constitución de Empresa:** Considerando como tope hasta lo que le correspondería en caso de Indemnización por Despido. El otorgamiento de este incentivo estará supeditado al interés de parte del beneficiario en la constitución de una nueva empresa.*

***b) Desvinculación por Despido***

- *Se deberá otorgar la Indemnización Legal correspondiente de acuerdo a lo que establezcan las normas legales vigentes.*
- *Dichas sumas de dinero se deberán otorgar y registrar bajo los siguientes conceptos*
  - ***Incentivo por Despido** (Art. 38° del DS N° 003-97-TR): Considerando como tope lo que establece la ley.*

***c) Desvinculación por Jubilación***

- *Se podrá otorgar Suma de Dinero que reconozca el tiempo de servicio, así como la labor desempeñada.*
- *Dichas sumas de dinero se podrán otorgar bajo los siguientes conceptos*
  - ***Suma de Gracia:** Considerando como tope lo establecido en el anexo PROGRAMA DE RETIRO .*
  - ***Incentivo para Constitución de Empresa:** Considerando como tope hasta lo que le correspondería en caso de Indemnización por Despido*

*(...)*

***5. REGISTROS***

- *Carta de Preaviso de Despido*
- *Carta de Despido*
- *Convenio de Mutuo Disenso*
- *Convenio / Constancia de Otorgamiento de Suma de Gracia*
- *Convenio otorgamiento incentivo constitución de empresa*

*(...)".*

Que de la revisión de la "Política de Desvinculación de Colaboradores (Gerentes y Subgerentes)" de 1 de agosto de 2016, se advierte que esta reguló el otorgamiento de beneficios e incentivos con ocasión de la desvinculación de los colaboradores comprendidos en su ámbito. En particular, para los casos de mutuo disenso, contempló la Suma de Gracia como una gratificación extraordinaria por cese, cuyo otorgamiento debía efectuarse observando criterios de razonabilidad y objetividad y cuyos topes se establecieron en función del tiempo de servicios, desde uno hasta cuatro sueldos según los años laborados. Asimismo, previó el Incentivo para Constitución de Empresa, sujeto al interés del beneficiario en constituir una nueva empresa y con un tope equivalente a lo que le correspondería por indemnización por despido.

Que por su parte, la "Política de Desvinculación de Colaboradores" de 1 de agosto de 2016 estableció que los beneficios e incentivos aplicables a los procesos de desvinculación se encontraban precisados en el Programa de Retiro ; y que para la Suma de Gracia, contempló como parámetro el tope establecido en dicho programa, mientras que para el Incentivo para Constitución de Empresa estableció como límite el importe que correspondería por indemnización por despido, supeditando su otorgamiento al interés del beneficiario en constituir una nueva empresa.

Que estando al contenido de ambas políticas, no se aprecia que se haya establecido criterios objetivos que debían observarse para determinar el otorgamiento y el importe de las sumas de gracia o graciosas y de los incentivos para la constitución de una nueva empresa, ni los parámetros que permitieran verificar su aplicación uniforme a los colaboradores de la empresa.

Que ahora bien, a efecto de evaluar el cumplimiento del criterio de generalidad, correspondía que la recurrente acreditara que los importes materia de deducción respondían a condiciones y criterios objetivos previamente establecidos; habiéndose indicado que el otorgamiento de los conceptos "Suma graciosa" e "Incentivo para constitución de empresa" se dio a los ejecutivos y empleados, categorías en función a las que se evaluará la procedencia del reparo.

**a) Ejecutivos**

Que conforme con el cuadro anterior, conformaron la plana ejecutiva beneficiaria, por un lado, como gerente general, y de otro, , , y .

Que en cuanto al personal antes mencionado debe indicarse lo siguiente:

- En el caso de se tiene que ostentó el cargo de Gerente General, en favor de quien se otorgó el concepto de "Suma graciosa" por motivo de despido, debiendo precisarse que respecto al cargo de Gerente General la recurrente no cuenta con política que establezca parámetros para su otorgamiento. Cabe indicar que la documentación vinculada a dicha persona se ubica en el CD que obra a foja 3129[8].

  Conforme con la Liquidación de Beneficios Sociales y Certificado de Trabajo de , ostentó el cargo de Gerente General de la recurrente desde el 3 de marzo de 2008 hasta el 10 de setiembre de 2018, habiéndosele otorgado el concepto de "Suma de gracia – otorgada a modo de liberalidad con carácter compensable" por S/ 18 000,00.

  Al respecto se tiene el "Convenio Individual Extinción de Contrato de Trabajo por Decisión Unilateral de la Empresa" de 10 de setiembre de 2018, suscrito entre la recurrente y , en el que debido al término de la relación laboral se entregaría en favor de este último, entre otros, el concepto de "Suma de gracia" por S/ 18 000,00.

  Que en el caso de se tiene que ostentó el cargo de Gerente de Tecnología y Automatización, en favor de quien se otorgó los conceptos de "Suma Graciosa" e "Incentivo" por motivo de jubilación.

[8] Archivo denominado "Anexo 17.3 Documentos sustento ".

Conforme con la Liquidación de Beneficios Sociales y Certificado de Trabajo de , de fojas 167 y 169 vuelta, ostentó el cargo de Gerente de Tecnología y Automatización de la recurrente desde el 10 de abril de 2000 hasta el 2 de enero de 2018, habiéndosele otorgado el concepto de “Suma Graciosa" (S/ 48 400,00) e "Incentivo" (S/ 290 400,00).

Se tiene el “Convenio Privado de Terminación de la Relación Laboral por Mutuo Disenso, Entrega de Incentivo dirigido a la Constitución de una Nueva Empresa y Otorgamiento de Suma de Gracia” de 2 de enero de 2018, de fojas 165 y 166, suscrito por la recurrente con , en el que las partes acordaron concluir la relación laboral, otorgando en favor de dicha persona el incentivo para la constitución de empresa por S/ 290 400,00 y como suma de gracia el importe de S/ 48 400,00.

Asimismo, el “Registro de inducción, capacitación y entrenamientos varios” de 19 de diciembre de 2017, de foja 1, sobre la charla “Taller nueva vida”, da cuenta de información proporcionada a Miguel Ángel Torres Franco sobre el plan jubilados para constitución de empresa.

En cuanto a los documentos “Check List Ejecución y Verificación de cese”, “Certificado de renta y retenciones de quinta categoría”, declaración jurada y Constancia de baja del trabajador, de fojas 165 vuelta, 167, 168 vuelta y 169, no resultan pertinentes a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

- Que en el caso de se tiene que ostentó el cargo de Gerente de Recursos Humanos, en favor de quien se otorgó el concepto de "Suma Graciosa" por motivo de despido.

  Conforme con la Liquidación de Beneficios Sociales y Certificado de Trabajo de , de fojas 178 vuelta y 179, ostentó el cargo de Gerente de Recursos Humanos de la recurrente desde el 1 de abril de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2018, habiéndosele otorgado el concepto de “Suma Graciosa" por S/ 251 641,60.

  Obra el “Convenio Individual Extinción de Contrato de Trabajo por Decisión Unilateral de la Empresa” de 31 de diciembre de 2018, de fojas 178 y 179 vuelta, suscrito por la recurrente con , dando término a la relación laboral, otorgando en favor de dicha persona la gratificación extraordinaria de S/ 251 641,60.

  Asimismo, se presentó el documento “Objetivos PVAR 2018”[9] en el que se muestra un porcentaje de cumplimiento del 100% como consecuencia de la aplicación de un porcentaje de logro del 125%, sin adjuntarse documentación que sustente ello. Si bien se tiene la “Política de Compensaciones: Pago Variable Anual por Resultados PVAR”[10], en él se describe el procedimiento que se emplearía para ello, mas no los criterios utilizados para su determinación, ni se aportó documentación que permita verificar el beneficio que hubiera correspondido a trabajadores cesados.

- Que en el caso de se tiene que ostentó el cargo de Subgerente de Tecnología de la Información, en favor de quien se otorgó el concepto de "Suma Graciosa" por motivo de despido.

  Conforme con la Liquidación de Beneficios Sociales y Certificado de Trabajo de , de fojas 173 y 175 vuelta, ostentó el cargo de Subgerente de Tecnología de la Información de la recurrente desde el 15 de julio de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2018, habiéndosele otorgado el concepto de “Suma Graciosa" por S/ 48 720,00.

---

9 Archivo denominado “Anexo 12 Evaluacion de objetivos Objetivos PVAR 2018”, que obra en el CD de foja 3129.
10 Archivo denominado “Anexo 13 Politica de bonos”, que obra en el CD de foja 3129.

Obra el “Convenio Otorgamiento de Suma de Gracia” de 28 de diciembre de 2018[11] suscrito por la recurrente con , dando término a la relación laboral, otorgando en favor de dicha persona la suma graciosa de S/ 48 720,00.

Como parte de tal archivo, se presentó el documento “Autorización de gasto extraordinario” en el que se indica que el importe de S/ 48 720,00 obedecía al cumplimiento del PVAR al 100% y una bonificación del 30%; sin embargo no presentó documentación que acredite ello.

En cuanto a los documentos “Check List Ejecución y Verificación de cese”, “Certificado de renta y retenciones de quinta categoría”, de fojas 174 vuelta y 175, no resultan pertinentes a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

- Que en el caso de se tiene que ostentó el cargo de Subgerente de Tecnología y Proyectos, en favor de quien se otorgó los conceptos de "Suma Graciosa" e "Incentivo" por motivo de jubilación.

  Conforme con la Liquidación de Beneficios Sociales y Certificado de Trabajo de , de fojas 159 y 164 vuelta, ostentó el cargo de Subgerente de Tecnología y Proyectos de la recurrente desde el 1 de octubre de 1980 hasta el 30 de setiembre de 2018, habiéndosele otorgado el concepto de “Suma Graciosa" (S/ 42 000,00) e "Incentivo" (S/ 252 000,00).

  Se tiene el “Convenio Privado de Terminación de la Relación Laboral por Mutuo Disenso, Entrega de Incentivo dirigido a la Constitución de una Nueva Empresa y Otorgamiento de Suma de Gracia” de 28 de setiembre de 2018, de fojas 161 y 162, suscrito por la recurrente con , en el que las partes acordaron concluir la relación laboral, otorgando en favor de dicha persona el incentivo para la constitución de empresa por S/ 252 000,00 y como suma de gracia el importe de S/ 42 000,00.

  Asimismo, el “Registro de inducción, capacitación y entrenamientos varios” de 10 de setiembre de 2018, de foja 4, sobre la charla “Taller nueva vida”, da cuenta de información proporcionada a sobre el plan jubilados para constitución de empresa.

  En cuanto a los documentos “Check List Ejecución y Verificación de cese” y “Certificado de renta y retenciones de quinta categoría”, de fojas 163 vuelta y 164, no resultan pertinentes a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que estando a la documentación proporcionada por la recurrente, se tiene que a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad para admitir la deducción materia de análisis, correspondía que sustentara los motivos por los cuales consideró que resultaba apropiado, adecuado, ventajoso, necesario y conveniente otorgar una propuesta de incentivos y el pago de sumas a título de gracia al personal que se vio beneficiado con la entrega de dichas sumas, en comparación del personal que también cesó en el ejercicio acotado y no recibió importe alguno; habiéndose advertido incluso que en algunos casos la entrega obedecía a bonos por cumplimientos de objetivos que no fueron acreditados.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se encuentra acreditado que los conceptos otorgados a los ejecutivos cumplieran con el criterio de generalidad, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

**b) Empleados**

Que conforme con el cuadro anterior, del total de 469 empleados desvinculados en el año 2018, la recurrente otorgó los beneficios por los conceptos de “Suma graciosa” e “Incentivo para constitución de empresa” a , , ,

[11] Archivo denominado “Anexo 17.4 Documentos sustento :” que obra en el CD de foja 3129.

y .

Que respecto dichas personas la recurrente presentó los documentos denominados “Convenio individual de extinción de contrato de trabajo por decisión unilateral y otorgamiento de suma graciosa”, “Convenio privado de terminación de la relación laboral por mutuo disenso, entrega de incentivo dirigido a la constitución de una nueva empresa y otorgamiento de suma de gracia”, “Convenio privado de terminación de la relación laboral por mutuo disenso y entrega de incentivo dirigido a la constitución de una nueva empresa”, “Convenio privado de terminación de la relación laboral por mutuo disenso y otorgamiento de suma de gracia” y “Convenio privados por otorgamiento de suma de gracia”, de fojas 11, 12 vuelta, 15, 16 vuelta, 19, 23, 24 vuelta, 36 vuelta a 37 vuelta, 40, 41 vuelta, 54, 55, 59, 60, 64, 65, 68, 69 vuelta, 71, 72, 77, 78, 82, 83 vuelta, 90, 91, 95, 96, 102, 103, 108, 109, 113, 114, 119, 124, 125, 134, 135, 138, 139, 143, 144, 152 a 155 y 1641[12], en los que se dio por concluido la relación laboral, otorgando la recurrente los conceptos de incentivo para la constitución de empresa y sumas de gracia.

Que en cuanto a las liquidaciones de beneficios sociales y los certificados de trabajo, de fojas 10, 13 vuelta, 14, 18, 22, 25 vuelta, 34, 40 vuelta, 52, 57, 62, 67, 73, 76, 81, 92, 97, 101, 107, 115 vuelta, 118, 123 vuelta, 133, 140, 145, 150, 151, 180 vuelta, 183 y 1643[13], debe indicarse que en ellos solo se aprecia información referida a las fechas de ingreso y salida del trabajador, así como los conceptos que le fueron otorgados, entre los que se observa aquellos por “Suma graciosa” e “Incentivo para constitución de empresa”.

Que de otro lado, en las declaraciones juradas presentadas se observa que los beneficiarios se comprometen a invertir el incentivo recibido para la constitución de la empresa, de fojas 35, 41, 53, 59 vuelta, 64 vuelta, 71 vuelta, 77 vuelta, 90 vuelta, 102 vuelta, 108 vuelta, 112, 124 vuelta, 134 vuelta, 138 vuelta, 143 vuelta, 156 y 157.

Que en cuanto al “Registro de inducción, capacitación y entrenamientos varios” y diapositivas, de fojas 2 y 3, 1617 a 1621, sobre la charla “Taller nueva vida” y constitución de empresa, da cuenta de información proporcionada sobre el plan jubilados para constitución de empresa.

Que en cuanto a los documentos “Check List Ejecución y Verificación de cese”, Formulario R08: Trabajador, Formularios 1604-3, “Certificado de renta y retenciones de quinta categoría”, de fojas 10 vuelta, 13, 14 vuelta, 17, 18 vuelta, 21, 22 vuelta, 24, 35 vuelta, 42 vuelta, 53 vuelta, 58, 63, 68 vuelta, 74 vuelta, 79 vuelta, 82 vuelta, 93 vuelta, 98 vuelta, 104 vuelta, 110 vuelta, 115, 120 vuelta, 123, 136 vuelta, 141 vuelta, 146 vuelta, 148, 163 vuelta, 164, 169, 170, no resultan pertinentes a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad.

Que estando a la documentación proporcionada por la recurrente, se tiene que a efecto de acreditar el cumplimiento del criterio de generalidad para admitir la deducción materia de análisis, correspondía que sustentara los motivos por los cuales consideró que resultaba apropiado, adecuado, ventajoso, necesario y conveniente otorgar una propuesta de incentivos y el pago de sumas a título de gracia al personal que se vio beneficiado con la entrega de dichas sumas, en comparación del personal que también cesó en el ejercicio acotado y no recibió importe alguno.

---

[12] Así como los archivos “Anexo 17.5 Documentos sustento ”, “Anexo 17.1 Documentos sustento ”, “Anexo 17.2 Documentos sustento ” y “Anexo 17.6 Documentos sustento ” que obran en el CD de foja 3129.

[13] Así como el archivo “Anexo 17.1 Documentos sustento ” que obran en el CD de foja 3129.

Que asimismo, se observa, entre otros, los siguientes casos: *(i)* (Ingeniero de Soluciones Técnicas) tuvo como motivo de cese "Mutuo Disenso" y se le otorgó el concepto de "Suma graciosa" por S/ 70 234,00, y (Ingeniero de Ventas SR) tuvo como motivo de cese "Mutuo Disenso" y se le otorgó el concepto de "Suma graciosa" por S/ 42 000,00, sin embargo, a diferencia de ellos, se otorgó a (Ingeniero de Ventas SR) –quien también tuvo como motivo de cese "Mutuo Disenso"– los conceptos de "Suma graciosa" (S/ 20 400,00) e "Incentivo" (S/ 122 400,00); *(ii)* , , y (Operadores) tuvieron como motivo de cese "Mutuo Disenso" y recibieron los conceptos de "Suma graciosa" e "Incentivo", no obstante a (Operador), quien también tuvo como motivo de cese "Mutuo Disenso", solo recibió el concepto de "Incentivo". Al respecto si bien la recurrente presentó memorándums remitidos por su Jefe de gestión laboral y compensaciones a la plana gerencial, de fojas 44, 45, 49 y 50 y vuelta, en los que informa situaciones referidas a que algunos trabajadores beneficiarios no se les otorgó determinados beneficios, no se presentó documentación que evidencie lo señalado en ellos a efecto de diferenciar el otorgamiento de los beneficios; sin perjuicio de ello, dicha documentación apunta a sustentar las diferencias en el otorgamiento de los beneficios entre los empleados beneficiarios, mas no al cumplimiento del criterio de generalidad en su otorgamiento.

Que asimismo, se observa que en los Memorándums de 18 de junio, 12 y 20 de noviembre y 31 de diciembre de 2018, de fojas 44, 45, 49 y 50 y vuelta, (jefe de gestión laboral y compensaciones) informa situaciones referidas a que algunos trabajadores beneficiarios no se les otorgó determinados beneficios debido a lo siguiente: se tuvo bajo desempeño laboral, aun cuando está fuera del paquete de retiro se otorgaba una gracia de 5 sueldos, no se considera debido al robo de combustible, se otorga 14 sueldos por antecedentes médicos; del mismo modo, en la carta de 17 de mayo de 2013, de fojas 46 a 48, se indica que en el ejercicio 2012 se tuvo una calificación de desempeño baja, y se otorgaba un periodo para que demuestre su capacidad y corrija sus deficiencias. No obstante, la documentación antes referida apunta a sustentar las diferencias en el otorgamiento de los beneficios entre los empleados beneficiarios, mas no al cumplimiento del criterio de generalidad en su otorgamiento.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se encuentra acreditado que los conceptos otorgados a los empleados cumplieran con el criterio de generalidad, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que el criterio de generalidad se cumple incluso al tratarse de un solo trabajador, como es el gerente general; debe señalarse que respecto a dicho cargo no se presentó la política respectiva, sin perjuicio de lo cual el criterio de generalidad se verifica en función al beneficio obtenido por funcionarios de rango o condición similar, y si bien dentro de esta perspectiva podría ocurrir que el beneficio pudiera corresponder a una sola persona respecto de la cual no existe otro colaborador con las mismas características, en el presente caso no se ha acreditado que se contara o mantuviera una política interna específica para el otorgamiento del aludido importe con motivo del cese o desvinculación laboral para su trabajador, ni tampoco los criterios utilizados para determinar el mencionado beneficio y verificar su aplicación objetiva, por lo que no resulta amparable tal argumento.

Que en cuanto a las situaciones que describe como aspectos que no constituyen requisitos legales, como exigir firma legalizada de la política, que la política debía ser comunicada a todos los trabajadores, acreditar la realización de capacitaciones, así como descartar las políticas proporcionadas; debe indicarse que tales aspectos no fundamentan el presente reparo, sino si se cumplió con acreditar el criterio de generalidad, lo que en el presente caso no ocurrió, debiendo precisarse que las políticas presentadas por la recurrente fueron debidamente merituadas, en esa línea no resultan aplicables al presente caso las resoluciones invocadas.

***(iii) Baja de activos fijos por desuso u obsolescencia***

Que la recurrente manifiesta que presentó todos los informes y actas de evaluaciones realizados por los profesionales competentes que sustentan la baja de activos, y que los memorándums técnicos de Auxiliares

, Máquinas Encartuchadoras, , (Tacna) y contienen todo el detalle de las inspecciones físicas realizadas en los bienes.

Que precisa que los memorándums explican la necesidad que tuvo de revisar los bienes del activo fijo (objeto de la revisión), así como el contexto de las plantas (antecedentes), descripción de los bienes objeto de la baja (detalle, código y causal de baja) y criterios técnicos, a efectos de determinar cuáles se encontraban en estado de desuso u obsolescencia, así como las conclusiones del análisis.

Que en cuanto a las observaciones de la Administración, refiere lo siguiente según el tipo de bienes: (i) Equipos y máquinas encartuchadoras de la : dichos documentos indican que las encartuchadoras que tienen mayor distancia fueron dadas de baja (Biazzi 8 y Biazzi 9), ya que involucran mayor tiempo de traslado en el flujo de materiales y, debido a que la dinamita es un producto altamente contaminante y tiene baja demanda, fue dejada de producir; (ii) Equipos y maquinarias auxiliares de la : se encontró la oportunidad de prescindir de equipos que por su antigüedad y obsolescencia, no se necesita seguir teniendo en dichas instalaciones, más aún, su gasto de mantenimiento no se justifica con los nuevos niveles de producción (compresores de amoniaco, condensadores, tanques, tableros eléctricos, tanques de agua, calderos, evaporadores, condensadores y bombas auxiliares); (iii) Equipo y maquinarias de : existe un contexto de baja demanda y disminución de la cantidad de máquinas encartuchadoras operativas, junto con la flota de transporte básicamente compuesta por tractores, coches y montacargas, por lo que decidió tercerizar la flota, además, el producto final era altamente contaminante; y (iv) Equipos y maquinarias de la planta de Dinamitas Tacna: como consecuencia de una inspección física, se determinó que encartuchadoras, molienda de amonio, mezcladores planetarios y misceláneos (motores, reductores y tableros eléctricos) tienen una antigüedad considerable, por lo que existen inconvenientes en obtener repuestos en el mercado (y los que se obtienen tienen un alto costo), lo que aunado al hecho que el mantenimiento se debe realizar de manera periódica (aunque no se utilicen a su total capacidad), conlleva a incurrir en desembolsos elevados, además, no son compatibles con la tecnología de los equipos ubicados en la planta de Lima, por lo que no pueden ser trasladados ni incorporados a esta última.

Que menciona que en cada memorando técnico se concluye que los bienes obsoletos que no pueden seguir siendo utilizados en sus actividades y se registra su baja contable, son retirados de las instalaciones operativas; y que en la instancia de reclamación, entregó las actas de inspección física de cada bien, y si bien estos no cuentan con fecha de realización, como advierte la Administración, se tratan de papeles de trabajo anexos a los memorándums técnicos, los cuales sí cuentan con fecha de realización.

Que mediante escrito de alegatos indica que cumplió con los requisitos formales y sustanciales previstos en el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso i) del artículo 22 de su reglamento, siendo que, los memorándums técnicos presentados —elaborados por profesionales competentes y colegiados— contienen todos los elementos exigidos para acreditar el estado de desuso u obsolescencia de los activos fijos dados de baja (agrupados de la siguiente manera: Equipos y máquinas encartuchadoras y auxiliares de , , y Equipos auxiliares de producción), incluyendo la identificación de los bienes, los criterios técnicos aplicados, la metodología empleada y las conclusiones del profesional competente.

Que añade que en la etapa de reclamación presentó actas de inspección física de los bienes dados de baja, las cuales complementan la información contenida en los memorándums técnicos y acreditan que los bienes se encontraban efectivamente fuera de uso al momento de su baja, siendo que, su presentación en dicha etapa está permitida por el artículo 141 del Código Tributario; y que la Administración se limita a afirmar genéricamente que los informes “no contienen los criterios técnicos, metodología ni inspección física”, sin precisar qué criterio técnico específico faltaría, qué elemento metodológico se habría omitido o qué aspecto concreto de la inspección resultaría insuficiente, lo que evidencia una motivación genérica que no le permite conocer con certeza los motivos del reparo y vulnera su derecho a la debida motivación.

Que por su parte, la Administración manifiesta que la documentación presentada por la recurrente no cumple con las condiciones requeridas para acreditar la baja por desuso u obsolescencia de un conjunto

diverso de activos con características diferentes, conforme lo dispone la Ley del Impuesto a la Renta y su norma reglamentaria.

Que del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° 807, de foja 3378, se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, por concepto de *"Bajas de activos fijos cuyo desuso u obsolescencia no se encuentra acreditado con informe técnico dictaminado por profesional competente colegiado, registrada como cargo en la subdivisionaria 65513004 Costo neto de enajenación IME-Equipos de transporte"*, por la suma de S/ 1 539 846,00, sustentándose en el Resultado de los Requerimientos N° 893 y 149, y citando como base legal el inciso f) del artículo 37 y el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros.

Que mediante el punto 5 del Requerimiento N° 893, de fojas 2786 y 2787 vuelta, la Administración dio cuenta que dentro de los cargos a la Cuenta 65513004 Costo neto de enajenación IME-Equipos de transporte, se identificaron bienes dados de baja "Por obsolescencia", por el importe total de S/ 1 539 846,24, detallados en el Anexo N° 5 adjunto, de foja 2781, respecto de los cuales la recurrente no presentó el informe técnico de obsolescencia dictaminado por profesional competente colegiado. En este sentido, solicitó a la recurrente que, de tener una opinión en contrario, acredite legal y documentariamente la observación detallada.

Que en el punto 5 del Resultado del Requerimiento N° 893, de fojas 2754 a 2757, la Administración dio cuenta del escrito de respuesta de la recurrente de 4 de diciembre de 2020, de fojas 2735 y 2736, y efectuó la siguiente evaluación:

- El documento interno "Informe Técnico de baja de equipos de ." no describe o detalla las características técnicas de cada activo, no indica la metodología empleada para determinar el desuso u obsolescencia de los bienes o hace referencia a la inspección física y evaluación de la tecnología de equipos, por lo que no indica los criterios y procedimientos técnicos que habría utilizado, ni explica los motivos técnicos por los cuales la tecnología utilizada sería altamente contaminante, o los parámetros utilizados para llegar a esa conclusión (más aún si se tiene en cuenta que los bienes son distintos y, por tanto, tienen características diferentes), ni adjunta las pruebas técnicas de cómo llega a la recomendación de no seguir utilizando dichos bienes. Por consiguiente, este documento no califica como un informe técnico que acredite el desuso u obsolescencia.
- Los documentos denominados "Revisión Técnica de equipos de .", referidos a la baja de los activos encartuchadoras, equipos auxiliares y soporte a producción, activos de la planta Tacna y de transporte, hacen referencia al resumen de la inspección técnica que recomienda no seguir utilizando los bienes; sin embargo, no describen o señalan las características técnicas de cada bien, ni la metodología empleada para determinar su desuso u obsolescencia, ni indica la fecha de la inspección física y evaluación de la tecnología de equipos, por lo que no contienen los criterios y procedimientos técnicos utilizados, no explica los parámetros o motivos técnicos para llegar a esa conclusión (obsolescencia), teniendo en cuenta que el listado corresponde a bienes de distinta naturaleza y características. Asimismo, no adjunta pruebas técnicas de cómo llega a la conclusión de no seguir utilizando dichos bienes. Por lo tanto, se trata de documentos que solo "recomiendan" no seguir utilizando algunos activos fijos, cuyas conclusiones no se encuentran debidamente acreditadas.

Que en tal sentido, concluyó que no se encontraba acreditado con informe técnico dictaminado por profesional competente colegiado, el gasto registrado por el importe de S/ 1 539 846,24, según detalle en el Anexo N° 8 adjunto a este resultado, de foja 2739 vuelta.

Que posteriormente, mediante el punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 149, de foja 2659, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a fin de que presentara sus descargos.

Que en el punto 6 del Resultado del Requerimiento N° 149, de fojas 2628 vuelta a 2629 vuelta, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó diversos "memorándums técnicos"; sin embargo, estos presentan las mismas falencias antes descritas, esto es, no describen las características técnicas de cada activo, ni indica la metodología empleada para determinar el desuso u obsolescencia de los bienes, entre otros, por lo que solo califican como documentos internos que -de forma genérica- hacen referencia a una lista de bienes, y cuya conclusión no se encuentra sustentada, por lo que mantuvo la observación.

Que el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citada, dispone 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, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, siendo en consecuencia deducibles las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados.

Que el artículo 43 de la mencionada ley preceptúa que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

Que conforme con el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, en caso que alguno de los bienes depreciables quedara fuera de uso u obsoleto, el contribuyente podrá optar por: 1. Seguir depreciándolo anualmente hasta la total extinción de su valor aplicando los porcentajes de depreciación previstos en la Tabla a que se refiere el inciso b) de dicho artículo; o 2. Dar de baja al bien por el valor aún no depreciado a la fecha en que el contribuyente lo retire de su activo fijo. La SUNAT dictará las normas para el registro y control contable de los bienes dados de baja. El desuso o la obsolescencia deberán estar debidamente acreditados y sustentados por informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado.

Que de lo anterior, se tiene que tratándose de bienes fuera de uso u obsoletos, el contribuyente podrá optar por seguir depreciándolos anualmente hasta la total extinción de su valor, o darlos de baja por el valor aún no depreciado a la fecha de su retiro del activo fijo; sin embargo, para tal efecto deberá acreditar el desuso u obsolescencia con un informe técnico que determine dicha situación.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en la Resolución N° 00511-10-2019, la baja de activos obsoletos o fuera de uso tiene incidencia directa en la determinación del Impuesto a la Renta, toda vez que el monto que aún no haya sido depreciado debe ser deducido en la fecha que se le dé de baja por la obsolescencia o desuso, exigiendo dicha norma que el desuso u obsolescencia se acredite mediante informe técnico elaborado por un profesional competente en el rubro y debidamente inscrito en su colegio de profesión.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02198-5-2005 se ha indicado que los activos fuera de uso, como su calificación lo indica, son bienes que ya no son utilizados por la empresa, e igualmente los bienes obsoletos, dada su naturaleza, también pueden haber dejado de ser empleados en la actividad productiva.

Que en la Resolución N° 06690-2-2010 este Tribunal ha interpretado que el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja debe acreditarse mediante informe técnico dictaminado por profesional competente y colegiado, siendo que el aludido informe debe explicar en forma técnica las razones por las cuales se considera el desuso o la obsolescencia de dichos bienes.

Que así, el mencionado informe debe revelar detalladamente las condiciones por la que se originó la obsolescencia o desuso del activo fijo, y se determine, de acuerdo con la evaluación del profesional competente, que no se espera utilizarlo en las actividades propias de la empresa.

Que según Wilcox y San Miguel[14], la obsolescencia ocurre debido a los adelantos tecnológicos o a los

[14] WILCOX, K.A. y SAN MIGUEL, J.G. (1990). Introducción a la Contabilidad Financiera. México: CECSA.

cambios en los procesos operativos de las empresas, agregando respecto a este último aspecto que las operaciones de una empresa pueden cambiar significativamente, debido, entre otros, al crecimiento del negocio, pudiendo existir ciertas ventajas al reemplazar determinados activos fijos con nuevos activos que sean más adecuados a las necesidades actuales de dicho negocio.

Que en relación con el término "dar de baja una partida", el Diccionario Kohler Para Contadores[15] lo define como castigar una partida, esto es, tratar como una pérdida, cancelar en libros, considerar como gasto o como pérdida una cantidad originalmente contabilizada como activo, mientras que castigar el valor en libros significa transferir una porción de un saldo de una cuenta de activo a una cuenta de gastos a pérdidas y ganancias.

Que del Resultado del Requerimiento N° 893, antes glosado, de fojas 1682 y 2739 vuelta, se tiene que las operaciones observadas por cargos a la subdivisionaria 65513004, son las siguientes:

| Operación[16] | Fecha | Código AF[17] | Importe (S/) |
|---|---|---|---|
| 0085009793 | 31 12 2018 | 5000836 | 2 995,37 |
| 0085009794 | 31 12 2018 | 5000725 | 1 851,65 |
| 0085009803 | 31 12 2018 | 5000850 | 2 463,77 |
| 0085009819 | 31 12 2018 | 5000221 | 562 936,22 |
| 0085009829 | 31 12 2018 | 5000291 | 7 333,46 |
| 0085009938 | 31 12 2018 | 5000856 | 1 866,06 |
| 0085009939 | 31 12 2018 | 5000722 | 1 866,06 |
| 0085009947 | 31 12 2018 | 5000851 | 2 105,96 |
| 0085009949 | 31 12 2018 | 5000741 | 2 105,96 |
| 0085009951 | 31 12 2018 | 5000938 | 14 059,92 |
| 0085009958 | 31 12 2018 | 5002183 | 7 100,57 |
| 0085009963 | 31 12 2018 | 5002297 | 22 152,65 |
| 0085009964 | 31 12 2018 | 5002298 | 15 282,03 |
| 0085009971 | 31 12 2018 | 5002306 | 196 367,13 |
| 0085009971 | 31 12 2018 | 5002306 | 18 130,93 |
| 0085009973 | 31 12 2018 | 5002307 | 12 209,70 |
| 0085009980 | 31 12 2018 | 5000880 | 170 615,76 |
| 0085009980 | 31 12 2018 | 5000880 | 165 850,01 |
| 0085009981 | 31 12 2018 | 5000872 | 165 850,01 |
| 0085009982 | 31 12 2018 | 5000887 | 106 392,13 |
| 0085009986 | 31 12 2018 | 5000848 | 1 674,78 |
| 0085009987 | 31 12 2018 | 5000869 | 1 674,78 |
| 0085009988 | 31 12 2018 | 5000865 | 1 674,78 |
| 0085009989 | 31 12 2018 | 5000861 | 1 674,78 |
| 0085009999 | 31 12 2018 | 5000309 | 4 077,42 |
| 0085010001 | 31 12 2018 | 5000846 | 5 712,41 |
| 0085010002 | 31 12 2018 | 5000309 | 4 661,39 |
| 0085010003 | 31 12 2018 | 5000847 | 3 978,82 |
| 0085010005 | 31 12 2018 | 5000841 | 3 635,19 |
| 0085010007 | 31 12 2018 | 5000841 | 3 066,98 |
| 0085010008 | 31 12 2018 | 5000838 | 3 066,98 |
| 0085010009 | 31 12 2018 | 5000836 | 3 066,98 |
| 0085010010 | 31 12 2018 | 5000063 | 2 856,20 |
| 0085010011 | 31 12 2018 | 5000106 | 2 369,28 |
| 0085010012 | 31 12 2018 | 5000881 | 2 369,28 |
| 0085010013 | 31 12 2018 | 5000851 | 2 069,45 |
| 0085010014 | 31 12 2018 | 5000860 | 2 069,45 |
| 0085010015 | 31 12 2018 | 5000873 | 2 131,87 |
| 0085010015 | 31 12 2018 | 5000743 | 2 072,28 |

[15] Diccionario Kohler para Contadores. 6º Edición, México, Editorial Limusa. 2005. pág. 130 y 253.

[16] Dichos asientos en los que se reconoció el gasto por concepto de "Baja por obsolescencia", obran de fojas 1662 a 1681 y 1683 a 1705.

[17] Dichos bienes corresponden a estructuras y accesorios, encartuchadoras marca Biazzi, fabricadora de cartuchos, molino de barras, recipiente inoxidable, molino de martillo, tornillo sinfín inoxidable, cargador frontal, tableros de control, volteador neumático y moto variador, entre otros, según se aprecia de foja 1706.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 0085010016 | 31 12 2018 | 5000064 | 1 823,60 |
| 0085010017 | 31 12 2018 | 5000587 | 1 532,14 |
| 0085010018 | 31 12 2018 | 5000874 | 1 532,14 |
| 0085010019 | 31 12 2018 | 5000890 | 1 519,91 |
| **Total** (S/) | | | 1 539 846,24 |

Que obran en autos los Memorándums Técnicos de 30 de diciembre de 2018, remitidos por (Gerente de Producción) a (Jefe de Producción), de fojas 184 a 196, mediante los cuales se informó la decisión de revisar la operatividad e inventario de la flota, equipos y maquinarias de las instalaciones relacionadas con la producción de dinamita (bien contaminante), cuya línea de producción cayó debido a la menor demanda y su decisión de reducir gases contaminantes; y que dichos bienes (y sus repuestos) son de tecnología antigua y/o costosa, por lo que corresponde considerarlos obsoletos y darles de baja, siendo que en el caso de las encartuchadoras se dan de baja aquellas que implican mayor tiempo de traslado en el flujo de materiales (Biazzi 8 y 9).

Que asimismo, del documento denominado “Informe Técnico de Baja de Equipos de .” de fecha 31 de diciembre de 2018, de fojas 1708 a 1710, enviado por (Gerente de Producción) y (Jefe de Producción) a (gerente general) con la referencia “Análisis de equipo y maquinarias – Planta de dinamitas”, se advierte la siguiente estructura: (i) Objeto: revisión de la operatividad de los equipos y maquinarias; (ii) Metodología: inspección física para evaluar la situación de los equipos y maquinarias y la tecnología de equipos obsoleta que no requiere de inversión para reemplazo o modernización; y (iii) Conclusión: los bienes indicados son obsoletos, toda vez que no pueden seguir siendo utilizados por la empresa y, por tanto, deben darse de baja.

Que obra en autos los documentos denominados “Revisión Técnica de Equipos de .” de 31 de diciembre de 2018, de fojas 1713 a 1719, enviados por y a (con las referencias Análisis de equipo y maquinarias “*Máquinas encartuchadoras dinamitas Lurín - Auxiliares planta de dinamitas Lurín, Planta de dinamitas (Tacna) y Transporte para dinamitas Lurín*”, con la siguiente estructura:

- (i) Objeto: revisión de la operatividad de los equipos y maquinarias.
- (ii) Resumen de inspección: los bienes no requieren de inversión para reemplazo o modernización (equipos auxiliares); no renovables con una tecnología obsoleta y repuestos de alto costo y difícil de conseguir en el mercado (máquinas encartuchadoras y auxiliares planta Lurín); y desactivada en el ejercicio 2013 como consecuencia de la caída o reducción de la producción (planta de dinamita de Tacna y Transporte para dinamitas Lurín).
- (iii) Conclusión: los bienes indicados son obsoletos y deben darse de baja.

Que posteriormente, la recurrente presentó los documentos denominados Valuación de Activo Fijo, de fojas 3132 a 3144, que corresponderían a las actas de inspección física de cada bien.

Que al respecto, cabe indicar que dichos documentos solo muestran información de algunos de los bienes observados, tales como estructura y accesorios (instalaciones eléctricas, infraestructura de dinamitas, infraestructura planta de frio Sutzer, entre otros), molino de martillo, tornillo sinfín inoxidable, recipiente inoxidable, molino de barras, molino de martillo, overhaul rollex 83-Tacna, encartuchadora rollex 81 y 82, fabricadora de cartuchos Chafer 8 y 9, encartuchadora Biazzi 8 y 9, cargador frontal, estructuras y accesorios, Cp mixer, volteador neumático, mantenimiento general overhaul – Biazzi 9 y subestación N° 5 y 6, los cuales contienen: (i) Registro fotográfico (en algunos casos); (ii) Información del activo (código); (iii) Factores del estado del activo (estado de conservación y estado de uso); y (iv) Conclusiones y recomendaciones.

Que de lo antes expuesto, se tiene que los mencionados informes, valuaciones, memorándums y/o revisiones, no permiten sustentar o acreditar el desuso u obsolescencia de los activos fijos dados de baja por la recurrente, toda vez que no explican las razones o criterios técnicos por los que fueron calificados

como tales[18], ni las condiciones específicas que estos presentaban, no resultando suficiente lo indicado en ellos sin ninguna documentación complementaria de sustento.

Que en tal sentido, no se ha constatado la condición en que se encontraban dichos bienes y que habría originado su baja, por lo que no procedía que el valor aún no depreciado de estos afectara los resultados del ejercicio vía deducción de gastos; ni se aprecia que tales informes hubieran fundamentado los motivos que habrían originado su baja, por lo que se colige que no procedía que el valor aún no depreciado de tales activos afectase los resultados del ejercicio 2018, vía deducción de gastos.

Que en atención a lo antes expuesto, al encontrarse ajustado a ley el presente reparo, corresponde mantenerlo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que contrariamente a lo alegado por la recurrente los memorándums presentados no explican la necesidad que tuvo de revisar sus bienes del activo fijo y solo indican una acción ejecutada sin indicar la fecha en la que se realizó esta, no efectúan descripción de los bienes objeto de la baja ni criterios técnicos utilizados, a efectos de determinar cuáles se encuentran en estado de desuso u obsolescencia; por lo que las conclusiones reflejan acciones (baja del activo) sin sustento adecuado.

Que por tanto no resulta atendible lo manifestado por la recurrente en el sentido que presentó todos los informes y actas de evaluaciones realizados por los profesionales competentes que sustentan la baja, y que los memorándums técnicos de Auxiliares , Máquinas Encartuchadoras, , (Tacna) y contienen todo el detalle de las inspecciones físicas realizadas en los bienes; pues conforme con el análisis efectuado en esta instancia dichos documentos no cumplen con las características a que se refiere el inciso i) del artículo 22 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto de lo alegado por la recurrente en el sentido que en cada uno de los memorándums técnicos se concluye que los bienes se encuentran obsoletos, que no pueden seguir siendo utilizados en sus actividades y que se debe registrar la baja contable y se procede al retiro de los bienes de las instalaciones operativas; es del caso reiterar que conforme con las normas tributarias antes citadas el desuso u obsolescencia de los bienes del activo fijo dados de baja debe acreditarse mediante un informe en el que se explique en forma técnica las razones o criterios por las cuales se considera el desuso o la obsolescencia de los bienes, siendo que, tal como se señaló precedentemente, la documentación presentada por la recurrente no permitía sustentar las condiciones en que se encontraban los bienes y su condición de desuso u obsolescencia, por lo que no resultan amparables los argumentos planteados por la recurrente en sentido contrario.

Que en relación con las actas de inspección física de cada bien, entregadas en la instancia de reclamación, cabe resaltar que contrariamente a lo manifestado por la recurrente no existe evidencia alguna que estas constituyan papeles de trabajo anexos a los memorándums técnicos, siendo que tampoco aportan evidencia alguna de las características de dichos bienes, advirtiéndose que entre ellos se incluirían bienes que no se encuentran dentro de lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como subestaciones y estructura y accesorios.

Que asimismo, respecto de los criterios técnicos referidos por la recurrente; cabe indicar que estos deben ser normas, estándares o requisitos basados en conocimientos especializados, experiencia profesional y normas técnicas utilizadas para evaluar, lo que no ocurre en el caso de autos por lo que no se verifica la existencia de parámetros para la calificación de desuso. En adición, la recurrente refiere situaciones que no se encuentran documentadas, tal como la caída de los niveles de producción por la baja demanda de los productos (mercado), así como la decisión de tercerizar la flota.

[18] Se limitan a señalar como motivos “obsoleta y que no requiere de inversión para reemplazo o modernización”, “no renovables con una tecnología obsoleta y repuestos de alto costo y difícil de conseguir en el mercado” y “desactivada en el ejercicio 2013 como consecuencia de la caída de la producción de la línea de negocios”, esto es, características genéricas.

- ***Deducción adicional solicitada por intereses no percibidos otorgados a (S/ 4 913 659,00)***

Que la recurrente señala, entre otros, que el punto controvertido consiste en determinar si para el reconocimiento de los ingresos por los intereses por los préstamos otorgados a , corresponde aplicar el criterio de lo percibido o del devengado, dado que el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido lo que debe entenderse por rentas que provengan de una explotación de un negocio o empresa.

Que indica que conforme al marco normativo, las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se reconocen con el devengo, sin embargo, no se ha previsto una definición respecto a qué debe entenderse por "explotación de un negocio o empresa", por lo que corresponde remitirse a la definición en doctrina, la cual la define como la combinación de capital y trabajo, a diferencia de las rentas pasivas o de capitales; siendo que las rentas empresariales y las rentas de capital, ambas de fuente peruana, tienen calificación independiente en la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual demuestra que no todas las rentas obtenidas por una empresa tienen naturaleza empresarial; en tal medida, corresponde que se reconozca que los intereses tienen una categorización distinta a las rentas derivadas de actividades civiles, comerciales, empresariales, y que, por tanto, no se trata de rentas provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior.

Que afirma que de lo dispuesto en los incisos c) y d) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta las rentas de fuente extranjera que obtengan los contribuyentes domiciliados en el país, que no provengan de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputan bajo el criterio del percibido, y que para que se aplique el criterio del devengado se requiere que las rentas provengan de la explotación de un negocio o empresa y que dicha explotación se lleve a cabo en el exterior; siendo que, en el caso bajo análisis, las rentas obtenidas en el exterior no tienen como origen la combinación de ambos factores, ya que su actividad en el exterior se ha limitado a la colocación de capitales, esto es, un financiamiento. En este sentido, atendiendo a la definición conceptual de renta empresarial no puede considerarse que los intereses generados en un préstamo a califiquen como una renta proveniente de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, y por lo tanto se pretenda aplicar el principio del devengado para su reconocimiento.

Que señala que la Ley del Impuesto a la Renta establece expresamente que los intereses son un supuesto distinto a las rentas empresariales y los cataloga como rentas producidas por capitales, por lo que los intereses tienen una categorización diferente, siendo que, distinto sería el caso de empresas cuyo rubro de operaciones es precisamente la realización de inversiones o colocaciones como por ejemplo los bancos o entidades financieras, no siendo ese su caso.

Que advierte que el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta se refiere únicamente a rentas de fuente peruana, mas no a las rentas de fuente extranjera, por lo que el inciso e) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta no es trasladable para el caso de las rentas de fuente extranjera ya que la normativa no lo ha dispuesto así.

Que apunta que no cabe la remisión a normas o criterios contables (Marco Conceptual) para definir qué se entiende por explotación de un negocio o empresa en el exterior, puesto que desnaturalizan su significado, más aún cuando la Administración ya ha emitido opinión respecto a que no toda renta obtenida por las empresas proviene de la explotación de un negocio o empresa. Agrega que no todas las cuentas de la 70 a la 79 comprenden ingresos por explotación de un negocio o empresa bajo la definición tributaria antes indicada y que las cuentas 75, 76, 77, 78 y 79 se encuentran relacionadas a ingresos por fuentes distintas, tales como los ingresos por valor razonable, por intereses, por diferencia de cambio, entre otros; por lo que la clasificación del plan contable es irrelevante para efecto de determinar si los intereses bajo análisis son renta proveniente de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, más aún cuando su objetivo no es determinar o clasificar si los ingresos provienen o no de la explotación de un negocio o empresa, ni dotar de contenido a la regla prevista en el artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y que la resolución del consejo normativo de contabilidad que aprueba el plan contable no tiene el rango de ley. En este sentido, concluye que la remisión al Marco Conceptual que ha realizado la Administración desnaturaliza lo dispuesto

en el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y contraviene la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Que afirma que la Administración en el Informe N° 164-2009/SUNAT ya ha emitido opinión respecto a que no toda renta obtenida por las empresas proviene de la explotación de un negocio o empresa, el cual es íntegramente aplicable al presente caso, puesto que se analiza en qué casos se aplica el criterio del devengado respecto de rentas de fuente extranjera, haciendo un análisis de si la colocación de capitales para la obtención de intereses formaba parte o no de la explotación de un negocio o empresa en el exterior para la empresa aseguradora.

Que asimismo, añade que la Administración no ha aplicado el criterio de la Resolución N° 10651-4-2015, pese a que resulta pertinente para el caso bajo análisis, en el que se concluye que las rentas obtenidas por inversiones realizadas en el exterior por un contribuyente generador de tercera categoría no pueden asimilarse como rentas de tercera categoría.

Que alega que si los intereses se reconocieran con base en el criterio del devengado se generaría un supuesto de doble imposición, pese a la existencia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre Perú y Chile (CDI), toda vez que generará que el impuesto retenido en Chile no pueda ser aplicado como crédito en Perú, debido a que se está generando una incoherencia en la categorización de las rentas por parte de la Administración.

Que mediante escrito ampliatorio expresa que la Administración en el Informe N° -SUNAT/7T0000 comparte su opinión que las rentas de fuente extranjera obtenidas por sujetos domiciliados en el Perú se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban, salvo aquellas derivadas de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, en cuyo caso estas se imputarán al ejercicio gravable en que se devenguen. En este sentido, indica que la inobservancia a dicho informe supondría una vulneración del principio de predictibilidad o confianza legítima regulada en el numeral 1.15 del Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y denotaría una oscuridad o deficiencia en la redacción del inciso d) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta o una duda razonable sobre su sentido y alcance. Cita la sentencia recaída en el Expediente N° 000011- 2010-PI/TC.

Que anota que otorgó un financiamiento a su vinculada con el fin de apoyar su proyecto de construcción de una nueva planta de emulsiones en Chile, para lo cual se efectuaron diversos desembolsos tanto para la construcción de la planta como para el abastecimiento necesario durante el proceso, e indicó que, aunque la construcción de dicha planta no se concretó debido a diversos factores, los desembolsos otorgados a estuvieron principalmente destinados a la ejecución de este proyecto.

Que esgrime que la posición de que los intereses derivados del préstamo otorgado a favor de se reconozcan como renta gravada en función al percibido se sustenta también en el contexto de la finalidad de los incisos c) y d) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y la eliminación de la doble imposición internacional que subyace en la citada Ley; así, la imputación de las rentas de fuente extranjera provenientes de un negocio o empresa en función al devengado se hace con la finalidad de evitar la doble imposición, porque las rentas derivadas de un negocio o empresa se gravan en función al devengo en el derecho comparado y, por lo tanto, el impuesto pagado en el extranjero por rentas empresariales se puede acreditar contra el Impuesto a la Renta pagado en Perú en función del devengo; mientras que las rentas extranjeras que derivan del capital o el trabajo que se explotan en el extranjero, el impuesto se genera en función al percibido y se produce una retención en la fuente sobre el pago y, en esa lógica, el impuesto en Perú se reconoce también en función al percibido, a fin de permitir que el Impuesto a la Renta extranjero pagado vía retención se tome como crédito en el Perú.

Que agrega que, en el supuesto negado que el Tribunal Fiscal decida mantener el reparo, solicita la inaplicación de intereses y multas por existir dualidad de criterio, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario y el criterio contenido en el Informe N° -SUNAT/7T0000. Asimismo, cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07957-A-2015, el Informe N° SUNAT/2B4000F y la Sentencia de Casación N° 56356-2022.

Que mediante escrito de alegatos señala que los intereses generados por el préstamo otorgado a constituyen rentas de capital provenientes de la mera colocación de un capital, sin que medie una combinación de capital y trabajo que configure la explotación de un negocio o empresa, esto es, corresponden a rentas pasivas y no a empresariales, por lo que, tales ingresos no se encuentran comprendidos en el supuesto del inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, sino en el inciso d) del mismo artículo, que establece el criterio del percibido para las demás rentas de fuente extranjera. Añade que las normas contables en las que se sustenta la Administración no pueden utilizarse para definir o modificar conceptos tributarios expresamente regulados por la Ley del Impuesto a la Renta, como es el caso de la clasificación de las rentas de fuente extranjera y sus criterios de imputación temporal. Agrega que la Administración, pretende aplicar el razonamiento de que, al ser un contribuyente de tercera categoría, toda renta que obtenga constituye renta empresarial, sin embargo, el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, que califica como rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria y la empresa, se refiere exclusivamente a rentas de fuente peruana, conforme ha sido interpretado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 10651-4-2015. Cita al respecto al Informe N° -SUNAT/7T0000.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente realizó desembolsos de manera reiterada en favor de su vinculada no domiciliada (los cuales se llevaron a cabo en más de un ejercicio gravable), lo que generó intereses a su favor que constituyen ingresos periódicos originados en la explotación de la actividad de financiamiento que realiza en el exterior, por lo que no corresponden a intereses por rentas pasivas originadas por la explotación ocasional de un capital, sino que comprende una actividad habitual de la recurrente; en este sentido, al constituir los préstamos otorgados a su vinculada una actividad ordinaria de la empresa, de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde imputar los intereses generados de acuerdo al criterio de lo devengado, en ese sentido, no corresponde aceptar la deducción consignada en la casilla 105 – Deducciones para determinar la renta imponible de la declaración rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018 por la suma de S/ 4 913 659,00.

Que mediante el Resultado del Requerimiento N° 149, de foja 2623 vuelta, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, mediante el Formulario 708 N° 501, en la que incrementó el monto de las deducciones, incorporando una deducción de S/ 4 913 659,00, referida a ingresos contabilizados por intereses.

Que al respecto, mediante el Requerimiento N° 210, de fojas 2685 a 2688, la Administración dio cuenta que observaba la deducción adicional consignada en la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, presentada mediante al Formulario Virtual PDT 708 N° 501 de 20 de diciembre de 2020, señalando que conforme con el Informe de Precios de Transferencia, la recurrente otorgó préstamos durante el ejercicio 2018, a su vinculada , los cuales generaron intereses por US$ 10 332 302,00, suma que corresponde a ingresos ordinarios que deben imputarse al ejercicio, de acuerdo con el criterio del devengo (inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta); siendo que, la definición de ingresos según el Marco Conceptual, incluye, entre otros, a los intereses, los cuales se reconocen según el Plan Contable General Empresarial en la Cuenta 77 que comprende a las rentas o rendimientos por la colocación de capitales, específicamente en la Sub cuenta 772.

Que en ese sentido, señaló que con la finalidad de verificar la deducción incorporada por S/ 4 913 659,00, se debió acreditar con los fundamentos legales y con la documentación que corresponda la deducción adicional considerada en la casilla 105. En este sentido, expresó que, de tener una opinión en contrario, debía acreditar legal y documentariamente la deducción de los ingresos contabilizados por intereses.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 210, de fojas 2669 a 2682, la Administración dio cuenta que la recurrente indicó que la deducción está referida a ingresos por intereses que considera deben imputarse de acuerdo con el criterio de lo percibido, refiriendo respecto de la documentación e información adicional lo siguiente:

- Archivos PDF “2018 EEFF 30 dic” y “ 31.12.18 17” están referidos a parte de los estados financieros de al 31 de diciembre de 2017 y 2018 y los estados

financieros separados de la recurrente donde se observa el reconocimiento de un activo para esta y de un pasivo para su vinculada relacionada con los préstamos otorgados a esta última, tema que no ha sido cuestionado.

- Archivo PDF "Asientos de Chile cuenta por pagar por intereses 2018" contiene documentos internos denominados "Comprobante Contable" que corresponden a los asientos contables de , donde se observa el registro del costo de los intereses por los préstamos recibidos por esta de parte de la recurrente.
- Archivos Excel "Asientos cxc ene a julio 2018" y "Asientos cxc a ago a dic 2018" que están referidos a los asientos contables de la recurrente por el registro de los intereses que provienen del préstamo realizado a su vinculada.

Que de lo anterior, expresó que tanto los asientos de gasto por su vinculada como la anotación de ingresos por parte de la recurrente solo evidencian la generación de los intereses asociados a los préstamos realizados y que el importe y registro de dichos intereses no han sido materia de cuestionamiento.

Que respecto a lo afirmado por la recurrente en el sentido de que los intereses contabilizados como ingresos constituyen rentas de fuente extranjera pasivas y que no provienen de la explotación de un negocio, la Administración señaló que le resultaba aplicable a la recurrente el inciso e) del artículo 28 y el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta y que los ingresos por intereses por préstamos otorgados son actividades económicas que realiza la recurrente que también deben sujetarse al criterio de lo devengado.

Que anotó que, si bien las rentas se encuentran divididas en categorías, la recurrente en aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, debió considerar todas las rentas obtenidas durante el ejercicio 2018 como si se tratasen de rentas de tercera categoría y tributar de dicha manera. Añadió que el Marco Conceptual y el Plan Contable General Empresarial fueron citados para complementar que los ingresos obtenidos por intereses por préstamos a su vinculada en el exterior se encuentran dentro de las actividades ordinarias de la recurrente y, por tanto, es de aplicación el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la remisión a estas normas no desnaturaliza la norma tributaria.

Que en ese sentido concluyó que la deducción adicional declarada por la recurrente en el Formulario Virtual PDT 708 N° 501 de 22 de diciembre de 2020, referida a ingresos por intereses no ha sido sustentada legal ni documentariamente, por lo que el importe de S/ 4 913 659,00 debió reconocerse de acuerdo con el criterio de lo devengado.

Que de lo actuado se tiene que la recurrente consideró en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, una deducción adicional por concepto de intereses no percibidos otorgados a su vinculada , por el importe total de S/ 4 913 659,00, alegando que se trata de rentas de fuente extrajera pasivas o de capitales que deben imputarse al ejercicio bajo el criterio del percibido, dado que el criterio del devengado solo resulta aplicable a rentas que provengan de una explotación de un negocio o empresa.

Que conforme se puede advertir no se encuentra en discusión el importe del ingreso por intereses ni que estos representen rentas de fuente extranjera de la recurrente, sino que el cuestionamiento se relaciona con la oportunidad de su reconocimiento, lo cual deberá determinarse conforme lo previsto en el inciso c) o d) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 57 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Legislativo N° 970 y Ley N° 29306, señalaban que, a los efectos de la indicada ley, el ejercicio gravable comenzaba el 1 de enero de cada año y finalizaba el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarían al ejercicio gravable de acuerdo con las siguientes normas: a) Las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengaban. Las rentas de las personas jurídicas se considerarían del ejercicio gravable en que cerraba su ejercicio comercial. De igual forma, las rentas provenientes de empresas unipersonales serían imputadas por el propietario al ejercicio gravable en el que cerraba el ejercicio comercial[19]; b) Las rentas de primera categoría se imputarían al ejercicio gravable en que se devengaban;

[19] Corresponde precisar que no se ha reproducido todo el contenido de dicho literal sino solo la parte pertinente.

c) Las rentas de fuente extranjera que obtenían los contribuyentes domiciliados en el país provenientes de la explotación de un negocio o empresa en el exterior, se imputarían al ejercicio gravable en que se devengaban; d) Las demás rentas se imputarían al ejercicio gravable en que se percibían.

Que a su vez, el artículo 51 de la citada ley dispone que los contribuyentes domiciliados en el país debían de sumar y compensar entre sí los resultados que arrojaran sus fuentes productoras de renta extranjera y únicamente si de dichas operaciones resultara una renta neta, la misma se sumaría a la renta neta de fuente peruana.

Que en las Resoluciones N° 10651-4-2015, 06825-1-2019 y 00088-1-2021, entre otras, este Tribunal ha señalado que las rentas obtenidas por inversiones realizadas en el exterior por un contribuyente generador de renta de tercera categoría no pueden asimilarse como rentas de tercera categoría, toda vez que las rentas de fuente extranjera pertenecen a un compartimiento distinto, siendo que, solo en caso que de estas últimas se obtenga una renta neta, se adicionará a la renta de fuente peruana.

Que al respecto, conviene señalar que los incisos c) y d) del mencionado artículo 57 tuvieron una idéntica redacción en su antecedente normativo, Decreto Legislativo N° 945, el cual en su Exposición de Motivos señaló lo siguiente:

> *"El artículo 57 de la Ley establece que, tratándose de rentas de primera y tercera categoría, las rentas se imputarán de acuerdo al principio de lo devengado, en tanto las demás rentas se aplicará el principio de lo percibido.*
>
> *Por ello,* ***al no ser categorizables, las rentas de fuente extranjera se regulan por el principio de lo percibido****.*
>
> *Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que una persona puede percibir rentas de fuente extranjera que provengan de distintas actividades, entre ellas por la explotación de un negocio o empresa.*
>
> *Sobre la imputación en materia de empresas, el profesor Juan Roque García Mullín señala que es frecuente encontrar legislaciones que admiten ambos sistemas (…), es decir, de lo percibido y de lo devengado.* ***En ese sentido, nuestra legislación optó por el principio de lo devengado para las rentas que provengan de la explotación de un negocio o empresa, vale decir, para las rentas de tercera categoría****.*
>
> *Por ello, y siendo* ***consecuentes con dicha disposición, las rentas de fuente extranjera provenientes de la explotación de un negocio o empresa así como sus gastos, deben imputarse por el principio de lo devengado".*** (El resaltado es nuestro)

Que al respecto, según García Mullín[20] las rentas empresariales derivan de la combinación de los factores capital y trabajo, y tienen la virtud de producir utilidades distintas y posiblemente superiores a las que fluyen de cada uno de estos factores, mientras que las rentas provenientes de capitales son generalmente del tipo pasivo, en cuanto se producen por la simple afectación del capital a actividades productivas, diferenciándolas de las rentas del tipo activo, caracterizadas por la actividad del titular, como es el caso de las mencionadas rentas empresariales.

Que en ese sentido, a fin de determinar si la renta de fuente extranjera por interés generados por los financiamientos otorgados por la recurrente a la empresa debe reconocerse por el criterio del devengado, al amparo de lo previsto en el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, como sostiene la Administración, resulta necesario establecer si esta colocación de capital realizada por la recurrente califica como el desarrollo de un negocio o empresa, lo cual no puede reducirse a la mera colocación del capital a actividades productivas, sino que esta se efectúe mediante la combinación de los

[20] En este sentido, véase: GARCÍA MULLÍN, Juan Roque, Impuesto sobre la Renta: Teoría y técnica del Impuesto, Centro Interamericano de Estudios Tributarios – CIET, 1978, Buenos Aires, p. 91 y 113.

factores capital y trabajo, caso contrario, su reconocimiento debe realizarse por el criterio del percibido, previsto en el inciso d) del mencionado artículo 57.

Que la Administración señala que las rentas provienen de una actividad empresarial, dado que de acuerdo con el numeral 4.29 del Marco Conceptual para la Información Financiera, los intereses califican como ingresos obtenidos de actividades ordinarias, no obstante, para afirmar que se trata de una renta empresarial, para fines del reconocimiento de una renta de fuente extranjera, es necesario sustentar que esta no solo proviene de la mera colocación del capital, sino de la explotación activa de un negocio, por lo que no corresponde para dichos fines sustentarse en el mencionado Marco Conceptual como señala la Administración, más aún cuando en el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta no se hace una remisión a dicha norma.

Que en el mismo sentido, resulta inoportuna la referencia realizada por la Administración al inciso e) del artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta, según la cual son rentas de tercera categoría las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse, dado que esta norma se relaciona con las rentas de fuente peruana de tercera categoría, siendo que el presente caso versa sobre una renta de fuente extranjera, la cual como se ha señalado anteriormente, de acuerdo con la jurisprudencia glosada, no obedece a las categorías de las rentas de fuente peruana.

Que en ese sentido, no se encuentra acreditada evidencia que sustente que las rentas de fuente extranjera por los mencionados préstamos provengan de la explotación de un negocio o empresa, como prevé el inciso c) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, para reconocer dichas rentas en el ejercicio acotado, por lo que al no encontrarse debidamente sustentado el desconocimiento de la deducción solicitada por la recurrente, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en cuenta el sentido del fallo, no corresponde emitir pronunciamiento respecto de los argumentos formulados por la recurrente respecto al reparo analizado.

Que en atención a lo resuelto respecto de los reparos analizados, corresponde que la Administración efectué la reliquidación de la Resolución de Determinación N° 807.

**Resolución de Multa N° 583**

Que la recurrente refiere que la resolución de multa impugnada debe dejarse sin efecto en función de la argumentación expuesta respecto de los reparos de renta que sustentan la comisión de esta infracción, dado que se ha acreditado que estos carecen de sustento.

Que sin perjuicio de ello, anota que no se ha configurado el tipo infractor previsto en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por no haberse observado el principio de subjetividad, limitándose a determinar la infracción en forma objetiva, sin considerar que en el mismo cuerpo normativo al incorporar la institución de la "duda razonable" ha establecido por excepción un supuesto que recoge el principio de culpabilidad. Agrega que la determinación objetiva de la comisión de infracciones ha sido rechazada por reiterados pronunciamientos del Tribunal Constitucional como la sentencia recaída en el Expediente N° 003-2005 PI/TC.

Que refiere que Tribunal Constitucional ha acogido la postura según la cual la Constitución exige que la potestad sancionadora de la Administración Pública deba respetar las garantías esenciales mínimas que le imponen los principios del Derecho Penal, dentro de los cuales se encuentran los principios de culpabilidad, legalidad, tipicidad, presunción de inocencia o de licitud, entre otros; y que son reconocidos expresamente en el artículo 246 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General. En este sentido, expresa que dicha determinación objetiva vulnera los principios de presunción de inocencia o licitud y el de culpabilidad, así como lo dispuesto en los numerales 9 y 10 del artículo 248 Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que afirma que no se ha seguido un procedimiento administrativo sancionador previo, tal como lo exige el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), que la normativa procedimental tributaria -como cualquier procedimiento especial- no debe apartarse de los derechos, garantías y principios recogidos en dicha ley y que existe un núcleo básico en la referida ley contra el que no puede disponerse lo contrario, por más "especial" que puede ser "lo tributario". Agrega que según César Gamba en modo alguno podrá postularse en nuestro Estado constitucional de Derecho un alejamiento de tales principios a tal punto de sostener su inaplicación total o la afectación de su contenido esencial. Cita la Sentencia recaída en los Expedientes N° 2050-2002-AA/TC y 04965-2008-AA.

Que alega que la Corte Suprema del Poder Judicial ha establecido en reiterada jurisprudencia que, para la aplicación de sanciones por la declaración de cifras o datos falsos, no basta con que se haya incurrido en el hecho infractor, sino que además es necesario que la autoridad tributaria acredite la intención de obtener una ventaja con dicha declaración por parte del deudor tributario. Cita a fin de sustentar su posición a la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° 115-97, ratificado en las Casaciones N° 13233-2014 y 15701-2015.

Que asimismo, argumenta que no existen fundamentos constitucionales ni legales para exigir el cobro de intereses moratorios en el caso de sanciones pecuniarias (multas), pues estas tienen como objetivo desalentar el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario, es decir, tienen una finalidad punitiva y disuasiva, siendo que el Estado no pretende recaudar con la imposición de sanciones por lo que no existe un perjuicio o un daño por el retraso en el pago de estas. Cita la Sentencia recaída en el Expediente N° 04532-2013-PA/TC.

Que en este sentido, invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario cuando contempla la actualización de las multas aplicando el interés moratorio a que se refiere el artículo 33 del citado código, dado que en atención al artículo 74 de la Constitución el cómputo del interés moratorio, que tiene una naturaleza indemnizatoria al resarcir el perjuicio en la mora, sólo se justifica tratándose de los tributos porque estos tienen como finalidad financiar al Estado; situación que no ocurre con las deudas contraídas por una sanción administrativa.

Que por su parte, la Administración indica que la citada resolución de multa fue emitida como consecuencia de los reparos efectuados a la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, siendo que al haberse confirmado la Resolución de Determinación N° 807 sobre la cual se sustenta la Resolución de Multa N° 583, procedió a confirmar esta última.

Que el artículo 165 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, señala que la infracción sería determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1311[21], constituye infracción 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 y el pago 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 Resolución de Multa N° 583, de foja 2958, se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2018, contenida en la Resolución de Determinación N° 807, cuyos reparos han sido anteriormente analizados, habiéndose revocado los extremos vinculados al reparo por diferencia de costo de ventas y la solicitud de deducción adicional solicitada por intereses no percibidos

[21] Publicado en el diario oficial “El Peruano” el 30 de diciembre de 2016.

de fuente extranjera, en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo a fin que la Administración en virtud a la reliquidación que resulte respecto del anotado tributo y ejercicio, reliquide a su vez dicha sanción de multa.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente en el extremo que invoca la nulidad de la anotada sanción de multa por haber sido emitida sin haberse seguido el procedimiento administrativo sancionador que exige la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuya aplicación fundamenta; cabe señalar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, solo permite la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias en lo no previsto por aquel o en otras normas tributarias, en tanto no se les opongan ni las desnaturalicen; en tal sentido, existiendo normas específicas que regulan la determinación de infracciones y sanciones tributarias, contempladas en el citado código, como sucede en el presente caso, no procede, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, aplicar el procedimiento sancionador de la referida ley, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 07766-2-2009 y 12007-8-2016, entre otras. En esa línea, en la Resolución N° 08228-9-2018, entre otras, este Tribunal ha precisado que el artículo 234 de la Ley del Procedimiento Administrativo General no resulta de aplicación, dado que el artículo 75 del Código Tributario señala expresamente que concluido el proceso de fiscalización o verificación se emitirán los valores que correspondan, entre ellos la resolución de multa, no exigiéndose que se lleve a cabo un procedimiento sancionador, en consecuencia no son de aplicación al presente caso las Sentencias recaídas en los Expedientes N° 003-2005 PI/TC, 2050-2002-AA/TC y 04965-2008-AA.

Que en cuanto al argumento de la recurrente en el que señala que no se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, toda vez que se requiere la intencionalidad o dolo del contribuyente y que se trata de un caso excepcional en el que la objetividad no es suficiente para acreditar la comisión de dicha infracción y aplicar la sanción respectiva; y cita a fin de sustentar su posición la sentencia de Casación N° 1731-2007 LIMA y la sentencia emitida por la Sala Civil de la Corte Suprema de Justicia de la República recaída en el Expediente N° 97; corresponde indicar que el artículo 165 del Código Tributario establece que las infracciones se determinan en forma objetiva y en el caso de la mencionada infracción se sanciona el incumplimiento de una obligación formal, que corresponde a la presentación de las declaraciones tributarias, consignando en ellas datos reales y correctos, la que se configura en forma independiente al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, por lo que, de acuerdo con el criterio recogido en la Resolución N° 16873-8-2013, entre otras, no se requiere para su configuración que la Administración pruebe el dolo o culpa de los contribuyentes, ni su intención dirigida a perjudicar los intereses del fisco, ya que esta no es relevante para la configuración de la infracción, conforme con el criterio recogido, entre otras, en las Resoluciones N° 04914-8-2013 y 10118-8-2016, por lo que no resulta atendible el alegato de la recurrente sobre el particular.

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

Que respecto a lo señalado por la recurrente con relación a que no existen fundamentos constitucionales ni legales que amparen la actualización de las referidas sanciones con intereses moratorios, por lo que se invoca la inconstitucionalidad del artículo 181 del Código Tributario al contemplar la actualización de multas aplicando el interés moratorio; cabe indicar que el fundamento legal para exigir el pago de intereses moratorios de las multas está previsto en el artículo 181 del Código Tributario, siendo que, según lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia de 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, se dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que este Tribunal no puede aplicar el control difuso de la constitucionalidad de las normas, no resultando atendible lo solicitado en este extremo.

Que la diligencia de informe oral se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según la Constancia del Informe Oral N° 1456-2026-EF/TF, de foja 3682.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Sánchez Gómez.

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 334 de 23 de diciembre de 2021, en cuanto al reparo por diferencia de costo de ventas y la solicitud de deducción adicional solicitada por intereses no percibidos de fuente extranjera, y la sanción de multa vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados que contiene.

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

| FLORES TALAVERA<br>VOCAL PRESIDENTE | IZAGUIRRE LLAMPASI<br>VOCAL | SÁNCHEZ GÓMEZ<br>VOCAL |
|---|---|---|

**González Ponce**
**Secretario Relator**
SG/LA/VCO/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente