



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

EXPEDIENTE N° : 11953-2014
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 24 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de mayo de 2014, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y la Resolución de Multa N° _____ emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en su escrito de apelación y ampliatorios que si bien no existe una relación laboral sino civil entre ella y los abogados que le prestan servicios, los gastos de seguro, asistencia médica, bonificaciones, vacaciones y capacitaciones son deducibles de acuerdo al artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; cita la Resolución N° 10042-3-2007 y agrega que si no se aplica el criterio señalado en dicha resolución, solicita que dichos gastos se consideren como parte de una relación civil en el marco de una relación contractual.

Que indica que dentro del plazo probatorio que prevé el artículo 125° del Código Tributario cumple con ofrecer: i) los medios probatorios presentados durante el procedimiento de fiscalización; ii) los nuevos medios probatorios presentados y iii) la prueba de inspección respecto de la totalidad de los libros, registros y documentos que sustentan su contabilidad y que se encuentra relacionado con el reparo por bonificaciones y las pruebas que el Tribunal disponga ofrecer en función del artículo 126°.

Que con relación al reparo por seguros de atención médica solicita la nulidad de la apelada por cambio de fundamento, ya que recién en la instancia de reclamación la Administración sostuvo: i) la formalidad ad probationem que debe tener el acuerdo entre la recurrente y sus abogados, ii) la formalidad escrita que debió tener dicho acuerdo para ser válido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1413° del Código Civil y iii) la falta de causalidad de los gastos de asistencia médica en general y su deducibilidad en virtud de lo dispuesto por el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que afirma que los gastos de seguro de asistencia médica por su naturaleza cumplen con el principio de causalidad, siendo que su deducción no se encuentra restringida a la existencia de una relación laboral; solicita la aplicación del criterio señalado en la Resolución N° 10042-3-2007, en el sentido que no se puede limitar la deducción de los gastos a favor de los trabajadores en el marco de una relación laboral, ni dejar de reconocer la deducibilidad de los gastos a favor de personas que no tienen vinculación laboral con la empresa, como sucede en su relación con los abogados, cita la Resolución N° 2675-5-2007.

Que señala que el seguro de asistencia médica constituye una retribución en especie que forma parte de la contraprestación de los abogados, por lo que no constituye una liberalidad, que ha presentado diversas boletas y el pago del impuesto a la Renta de quinta categoría, y que en el Resultado del Requerimiento N° _____ —emitido dentro del procedimiento de fiscalización por el ejercicio 2015— la Administración señaló que el seguro médico a favor de los abogados constituía un gasto deducible.

Que indica que el hecho que en los contratos de prestación de servicios suscritos por el Estudio y sus abogados no se haya especificado la entrega del seguro de asistencia médica como parte de la contraprestación acordada, no restringe ni limita en forma alguna que pueda ser parte de un acuerdo complementario y verbal, como ha sucedido en su caso; agrega que no se requiere formalidad alguna

M *8* *SA* *1* *v*



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

para que el acuerdo sea oponible a terceros; ni resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 1413° del Código Civil, por lo que no correspondía adoptar necesariamente una formalidad escrita para incorporar la obligación del Estudio de otorgar seguros médicos a favor de los abogados.

Que añade que el hecho que el seguro de asistencia médica califique como renta de quinta categoría determina que sea un gasto deducible para efectos del Impuesto a la Renta, cita las Resoluciones N° 02230-2-2003 y 06671-3-2004.

Que con relación al reparo por bonificaciones solicita la nulidad de la apelada, ya que la Administración en la instancia de reclamación ha incorporado un nuevo fundamento referido a que si bien los contratos suscritos con los abogados estipulan el pago de una contraprestación variable (bonos), el otorgamiento de los bonos está sujeto a la decisión unilateral del Estudio de otorgarlos, por lo que en caso este decida no otorgarlo los prestadores del servicio no podrán exigirlo.

Que sostiene que en los contratos suscritos con los abogados se ha acordado el pago de una retribución fija y una retribución variable, consistente en el otorgamiento de tres tipos de bonos: bono inmediato (bonito), bono por incentivo colectivo de productividad y bono anual.

Que precisa que el bono inmediato o bonito busca brindar un reconocimiento inmediato al abogado por su desempeño sobresaliente en la atención de algún tema, otorgándosele una pequeña suma de dinero (normalmente no mayor a \$500), no estando sujeto a periodicidad alguna, ni aplica a la categoría de socios; agrega que para su determinación consideró los criterios de: i) relevancia y/o rentabilidad del asunto, ii) esfuerzo del abogado y iii) éxito en el resultado, asimismo señala ejemplos de su cálculo y entrega.

Que refiere que el bono por incentivo colectivo de productividad es una bonificación en reconocimiento al esfuerzo y rendimiento colectivo. Es un pago variable que aplica sólo para las categorías asociado senior, asociado principal y socio-profesional; se calcula en función a umbrales trimestrales de facturación global del Estudio, es causal y fue correctamente deducido en el ejercicio 2010, presentando ejemplos de su cálculo y entrega.

Que indica que el bono anual está basado en un desempeño individual del abogado, se aprecian algunos factores como productividad, esfuerzo, generación de trabajo, responsabilidades asignadas, perfeccionamiento y trato, entre otros, sin embargo el criterio principal debe estar basado en la productividad, añade que este es el bono más significativo que otorgan y busca retribuir anualmente al abogado que haya superado las expectativas de los socios en la consecución de sus metas, presentando ejemplos de su cálculo y entrega.

Que agrega que en la fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2012 presentó la misma información presentada para el ejercicio 2010, sin embargo en el Resultado del Requerimiento N° (folio 05/10) —emitido en el marco de procedimiento de fiscalización del ejercicio 2012— la Administración no determinó observaciones a la deducción de los pagos realizados por bonificaciones, por lo que solicita que se tenga en cuenta para el ejercicio 2010 lo señalado en el ejercicio 2012.

Que con relación al reparo por vacaciones, señala que la Administración vincula de manera errónea el concepto de vacaciones exclusivamente al régimen laboral cuando este tiene un uso más amplio; al respecto cita la Resolución N° 10042-3-2007 en la que, indica, se ha señalado que estos gastos no se encuentran limitados a la relación con el personal dependiente de una empresa; agrega que en el supuesto negado que se considere que las vacaciones remuneradas constituyen un derecho netamente laboral, este Tribunal debe tener en cuenta que en el presente caso el otorgamiento de vacaciones remuneradas corresponde a un acuerdo válido entre el Estudio y los abogados amparado en la autonomía privada y la libertad contractual de las partes.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

Que señala que el monto por concepto de "descansos retribuidos" no es más que la propia contraprestación no afectada por el periodo de suspensión, por lo que no tiene carácter de liberalidad como intenta establecer la Administración, cita la Resolución N° 10127-4-2018 en la que el Tribunal Fiscal estableció que el pago registrado en la cuenta formaba parte de la retribución o de los honorarios de los abogados, por lo que correspondía que se admita su deducción como gastos.

Que sostiene que si bien no existe una relación laboral con los abogados del Estudio, estos no prestan sus servicios de manera totalmente independiente, sino que lo hacen de manera asociativa, lo que determina sus rentas como de quinta categoría en lugar de cuarta categoría, por lo que resulta razonable que se acuerde el otorgamiento de vacaciones remuneradas.

Que afirma que no existe obligación alguna por parte de los abogados de registrar o controlar sus ingresos o salidas en tanto no se encuentran sujetos a un régimen laboral, por lo que la Administración no puede exigir que presenten pruebas que no son aplicables a su caso, lo que no significa que el otorgamiento de vacaciones resulte arbitrario, sino que se determina en función a las horas reportadas por los abogados, la fecha a partir de la cual ingresan como asociados, la cantidad de vacaciones tomadas previamente, entre otras.

Que con relación al reparo por capacitaciones solicita la nulidad de la apelada, toda vez que la Administración habría sustentado el reparo incorporando el argumento referido a la inexistencia de una cláusula, en los contratos firmados con los abogados, que la obligue a asumir los gastos de capacitación de estos últimos; agrega que no se requiere de un acuerdo expreso para sustentar el compromiso de la recurrente de asumir los gastos por capacitación de los abogados; cita la Resolución N° 644-3-2001.

Que indica que los gastos de capacitación cumplen con el principio de causalidad previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que son deducibles y no liberalidades como sostiene la Administración, siendo que su deducibilidad no se encuentra limitada a aquellos casos en los que exista una relación laboral; cita la Resolución N° 10042-3-2007.

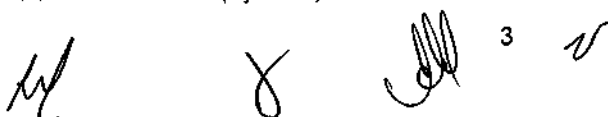
Que respecto a la resolución de multa señala que fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario como consecuencia de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por lo que al ser accesoria solicita que se considere los argumentos expuestos sobre los reparos efectuados a dicho impuesto y ejercicio.

Que agrega que el hecho tipificado como infracción en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario requiere de la intencionalidad o dolo por parte del contribuyente, lo que no se ha producido en su caso.

Que por su parte, la Administración señala que notificó a la recurrente una resolución de determinación y una de multa por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, las cuales fueron impugnadas a través del Expediente N° 0150340012918 de 25 de octubre de 2013, el que fue declarado infundado con base en los argumentos que se detallan en la presente resolución.

Que en el presente caso, mediante la Carta N° SUNAT y el Requerimiento N° notificados de acuerdo a ley el 9 de abril de 2012 (fojas 5109 a 5111 y 5157), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio de 2010 y efectuó reparos a la base imponible, entre otros¹, por: i) gastos a favor de abogados por seguro de atención médica no deducibles, ii) gastos a favor de abogados por bonificaciones

¹ Cabe indicar que conforme al Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° la Administración también formuló observaciones por gastos por cuenta de terceros no causales y gasto por vacaciones de empleados provisionados no pagados, las cuales fueron aceptados por la recurrente a través de la presentación de la declaración rectificatoria Formulario 668 N° (foja 5310).

 3



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

no deducibles, iii) gastos a favor de abogados por vacaciones no deducible y iv) gastos a favor de abogados por capacitaciones no deducibles, por lo que emitió la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 5296 a 5314).

RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN N°

1) Gastos a favor de abogados por seguro de atención médica no deducible

Que del punto 1 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5304 a 5307) se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos de seguro de atención médica no deducibles por S/475 594,00, al no haber presentado la recurrente contratos u otra documentación fehaciente de fecha cierta que acredite que debía asumir los gastos de asistencia médica de los abogados con los que no mantiene vínculo laboral.

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (foja 5098), la Administración solicitó a la recurrente sustentar la causalidad de los gastos contabilizados en las cuentas de la clase 6 "Gastos" que se detallan en el Anexo 2 de dicho requerimiento (fojas 5088 a 5095), entre otros, de los gastos con la glosa "Provisión de Gasto-Devengue" de enero a diciembre de 2010.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del citado requerimiento (fojas 5084 y 5085), la Administración indicó que según la documentación exhibida la "Provisión de Gasto-Devengue" de enero a diciembre de 2010 corresponde a gastos de seguro de asistencia médica (detallados en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento (fojas 5081 y 5082) a favor de los abogados del Estudio (por los que exhibió pólizas firmadas con las compañías de seguros), con los cuales no guarda un vínculo laboral y que tales pagos no constituyen una condición necesaria para que estos desarrollen su trabajo, por lo que las erogaciones corresponden a una liberalidad, agregando que de la lectura del convenio firmado entre la recurrente y los abogados asociados no se indica que este pago debía ser asumido por la recurrente; agrega que tampoco exhibió los medios de pago utilizados en la cancelación de los comprobantes de pago exhibidos, por lo que reparó S/475 594,00 por no cumplir con el principio de causalidad, señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37° y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que cabe señalar que mediante escrito de 9 de enero de 2013, presentado con posterioridad al cierre del Requerimiento N° (fojas 4859 a 4861) la recurrente señaló que la relación de sus abogados con el Estudio se enmarca en un contrato de locación de servicios y que, por efecto del inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, los honorarios que estos perciben deben ser considerados como rentas de quinta categoría, tal como figura en sus declaraciones tributarias; asimismo indicó que el gasto de seguros a favor de los abogados califica como un pago en especie al abogado, motivo por el cual lo ha considerado como parte de la renta individual de quinta categoría de estos para efectos de calcular y retener el impuesto correspondiente, efectuando el pago de dicha retención a la SUNAT, lo cual, afirma, evidencia que ha sido otorgado a cambio de la prestación de servicios, lo que descarta que se trate de una liberalidad. Agrega que el hecho que el contrato escrito no contenga específicamente el acuerdo de prestación del seguro médico a favor del abogado, no restringe ni limita en forma alguna que ello pueda ser parte de un acuerdo complementario, sea o no por escrito, como en la práctica ha sucedido. Indica además, que no obstante haber entregado las copias de los medios de pago utilizados para la cancelación de las pólizas, adjunta nuevamente tales medios de pago.

Que según lo establecido por el inciso e) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, son rentas de quinta categoría, entre otros, los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

Que por su parte, el numeral 1 del inciso b) del artículo 20° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 086-2004-EF, dispone que constituyen rentas de quinta categoría, los ingresos que los asociados a las sociedades civiles o de hecho o miembros de asociaciones que ejerzan cualquier profesión, ciencia, arte u oficio obtengan como retribución a su trabajo personal, siempre que no participen en la gestión de las referidas entidades. En este caso, dichas rentas son consideradas de quinta categoría, aún si no cumplan con los tres requisitos previstos en el inciso e) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley.

Que según el primer párrafo del artículo 37° de la ley en comentario, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que el último párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 945, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, estos deberán ser normalmente para la actividad que genera renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo, entre otros.

Que según el inciso d) del artículo 44° de la citada ley no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que conforme con las normas glosadas y de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta, debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiéndose a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que este Tribunal, en las Resoluciones N° 00692-5-2005 y 07707-4-2004, ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que aquellos serán deducibles si existe relación de causalidad entre estos y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora, asimismo, su necesidad debe ser analizada en cada caso en particular, considerándose criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad o empresa, mientras que para otras no.

Que en atención a lo expuesto, se tiene que la Administración ha cuestionado el gasto por concepto de seguros médicos, efectuado a favor de los abogados que prestan servicios a la recurrente bajo el régimen de prestación de servicios previsto en el inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, por considerarlo una liberalidad, correspondiendo determinar si califica como tal o si constituye un gasto deducible para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

Que a fin de acreditar la deducibilidad del gasto, la recurrente presentó los siguientes documentos: a) Convenios de incorporación de asociado, suscritos entre la recurrente y los abogados asociados (fojas 4189 a 4476), b) Documento denominado "planilla general de abogados 2010" (fojas 897 a 921), c) Documentos "Planilla de Pago" y "Pagos Masivos" (fojas 584 a 896), d) Pólizas de seguro médico (fojas 1093 a 2810), y e) Relación de seguro médico de abogados 2010 (fojas 2812 y 2813).

Que de la evaluación de los convenios de incorporación de asociado, suscritos entre la recurrente y los abogados asociados se advierte que en las cláusulas III, VI y VII se indicó lo siguiente:

 5



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

III. NATURALEZA DE LA VINCULACIÓN ENTRE EL ESTUDIO Y EL ASOCIADO

La naturaleza de la vinculación entre el ESTUDIO y el ASOCIADO es la de un profesional independiente que ejerce su profesión de manera asociada o colectiva formando parte integrante del ESTUDIO, al amparo de las normas del Código Civil sobre prestación de servicios profesionales y primer párrafo in fine de la Cuarta² Disposición Complementaria de la Ley N° 26513 del 27 de julio de 1995.

...

VI. OBLIGACIONES DEL ESTUDIO

Son obligaciones del ESTUDIO:

...

2. Pagar los honorarios en la oportunidad convenida o que se determine, según corresponda, a que se refiere el punto VII siguiente.

...

VII. HONORARIOS

EL ASOCIADO será retribuido económicamente de la siguiente forma:

(a) Honorario Básico Mensual dentro de los rangos que correspondan a la categoría del ASOCIADO conforme lo establecido en la Línea de Carrera del ESTUDIO.

...

Que del análisis del documento denominado "planilla general de abogados 2010" (fojas 897 a 921) se aprecia que contiene información, de enero a diciembre de 2010, de los abogados que prestaron servicios a favor de la recurrente en dicho periodo, como su fecha de ingreso cargo, función, días trabajados, así como los conceptos que son pagados como contraprestación a los servicios que prestan al Estudio, apreciándose que dentro de esta, afecta a la renta de quinta categoría, se encuentra el equivalente mensual de la prima del seguro médico pagada por la recurrente en favor de sus abogados, como se puede apreciar en el siguiente ejemplo en el caso de uno de los abogados asociados:

	Periodo	I_Sueldo	L_Vacaciones	L_Seguro Médico ³	L_Total afecto ⁴	T_total Descuento ⁵	T_Total Neto
Miranda Vargas Alonso	01-2010	10 399,35	742,01	135,63	11 277,00	3 532,82	7 744,17
	02-2010	11 131,79	--	148,20	11 279,99	2 434,09	8 845,90
	03-2010	11 075,68	--	147,52	13 714,09	2 657,05	11 057,04
	04-2010	10 362,21	739,36	147,84	23 485,11	5 325,55	18 159,56
	05-2010	10 752,75	370,40	148,10	14 119,24	5 087,76	9 031,48
	06-2010	4 047,20	6 989,61	147,06	12 841,07	3 302,47	9 538,60
	07-2010	9 546,90	1 468,33	146,80	11 162,03	2 405,42	8 756,61
	08-2010	10 911,59	--	145,55	11 057,14	2 294,48	8 762,66
	09-2010	10 864,11	--	144,98	11 009,09	2 770,05	8 239,04
	10-2010	10 898,64	--	145,39	12 861,43	3 245,33	9 616,11
	11-2010	9 133,32	1 825,79	146,12	11 105,23	2 874,09	8 231,14
	12-2010	10 920,23	--	145,65	12 704,47	3 670,53	9 033,93

² "CUARTA.- Interpretese por vía auténtica que la aplicación de la Ley 13937, aclarada por la Ley No. 15132, no origina relación laboral, teniendo derecho los profesionales comprendidos en ellas exclusivamente a la compensación por tiempo de servicios y seguro de vida, actualmente regulados por los Decretos Legislativos No. 650 y 688, respectivamente, y que, el ejercicio asociado o colectivo de dichas profesiones, sea cual fuere su organización, no genera una relación o contrato de trabajo".

³ Corresponsiente a la Póliza N° (foja 2486).

⁴ El total afecto es la suma del sueldo más el seguro médico, vacaciones y bonificaciones de corresponder.

⁵ Total de descuentos aplicable a la contraprestación de los abogados como son: vacaciones, seguro médico, renta de quinta, adelanto de sueldos, entre otros.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

Que asimismo, del conteniendo la «Planilla de Pago» se aprecian órdenes de pago mensuales al Banco y al Banco por concepto de «Honorarios Abogados» de enero a diciembre de 2010, a favor de los abogados, solicitando a dichos bancos que se efectúe el pago del concepto «T_Total Neto», detallado en el cuadro anterior; de otro lado, del documento denominado «Pagos Masivos», se observa el depósito en dólares del concepto «T_Total Neto» de acuerdo a las órdenes de pago señaladas precedentemente, en las cuentas de los abogados.

Que de los documentos señalados precedentemente se observa que el importe por la prima de «seguro médico» estaba incluido dentro del concepto contraprestativo de cargo de la recurrente, tal como se observa del cuadro precedente, corroborando lo afirmado por esta en el sentido de tratarse de un pago en especie en favor de sus abogados, en tal sentido formaba parte de los honorarios por los servicios brindados por los abogados a la recurrente, los cuales son deducibles; debiéndose indicar que si bien dicho pago no se detalla en el convenio de incorporación como uno de los conceptos que integran los honorarios a cancelar a los abogados, no es menos cierto que existe evidencia documentada en el sentido que dicho concepto formó parte de la contraprestación a la que se obligó la recurrente durante el ejercicio 2010, como se desprende de las planillas de pago y pagos masivos antes analizados.

Que con relación a que los pagos por seguro médico no cumplen con el principio de causalidad, debido a que no contribuyen a generar renta gravada, cabe indicar que habiéndose establecido que el valor de la prima de seguro médico integra, en el presente caso, la contraprestación que por honorarios se obligó la recurrente, se concluye en la existencia de causalidad entre dicho gasto y la generación de la renta de aquella, toda vez que existe una relación de causa/efecto entre el gasto por el pago de honorarios a sus abogados y los ingresos obtenidos por la recurrente, por lo que carece de validez lo argüido por la Administración.

Que con relación a que tales pagos han sido realizados respecto de profesionales con los cuales no guarda un vínculo laboral y no son una condición necesaria para que estos desarrollen su trabajo, constituyendo, por tanto, una liberalidad, se debe señalar que tal como ha sido señalado por la recurrente y no desvirtuado por la Administración el vínculo contractual entre los abogados de la recurrente y esta se enmarca en un contrato de locación de servicios comprendido en el supuesto previsto en el inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que los pagos realizados en favor de estos no constituyen una liberalidad, sino retribuciones por sus servicios que califican como renta de quinta categoría y por lo tanto como un gasto deducible.

Que estando a lo expuesto, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

2) Gastos a favor de abogados por bonificaciones no deducibles

Que al respecto, mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (fojas 5070 y 5071), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, adjuntando la documentación fehaciente y la base legal respectiva, la naturaleza de los cargos realizados en la cuenta «6380101 Honorarios, Bonificaciones, Vacaciones, Asignación de Practicantes», con respecto a lo anotado, entre otras, en las cuentas contables 9070401 Bonificación Abogados y 9070402 Bonificación Abogados (Incentivo Colect. Prod), agregando que debía proporcionar el análisis de la determinación de los montos pagados, entre otros, por bonificaciones por S/482 548,75 y S/626 140,79 y los parámetros utilizados para cuantificarlos, debiendo exhibir las boletas de pago y demás documentación sustentatoria, de acuerdo al detalle del Anexo 2 (foja 5064).

Que mediante escrito del 11 de diciembre de 2012 (fojas 4483 a 4488) la recurrente dio respuesta al requerimiento señalando que el régimen utilizado con respecto a los abogados socios y asociados corresponde a un contrato de locación de servicios regulado por el artículo 1764° del Código Civil, agregando que el régimen legal aplicable es el que señala el inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo exhibido parcialmente los convenios firmados con los abogados

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

asociados, en donde se establecen las obligaciones y derechos de cada parte, agregando que en el caso de las bonificaciones la referencia para su estructura está dada de acuerdo al mercado, remitiéndose al Anexo 6 presentado, correspondiente al «Cuadro de Análisis de Tiempos de Abogados de enero – diciembre de 2010» (fojas 4601, 4602).

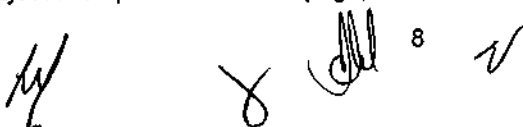
Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del señalado requerimiento (fojas 5042 a 5051), la Administración señaló, respecto a los pagos por "9070401 Bonificación Abogados" por S/482 548,75 y "9070402 Bonificación Abogados Incentivo Colect.Prod" por S/626 140,79, que fueron pagados a personas que no tienen relación laboral con la recurrente, que tales conceptos son normales cuando son pagados a trabajadores que tienen una relación laboral y no por locación de servicios, por lo que no cumplían con el principio de causalidad; asimismo añadió que la recurrente no presentó documentación que permitiera verificar cuales son los parámetros utilizados para pagar estos conceptos, por lo que no acreditó fehacientemente la forma de cálculo de los pagos realizados por bonificaciones, señalando como base legal el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante escrito de 9 de enero de 2013, presentado con posterioridad al cierre del Requerimiento N° (fojas 4868 a 4872) la recurrente señaló que las rentas que perciben los abogados del Estudio corresponden a rentas de quinta categoría, por lo que no debía desconocerse los gastos por bonificaciones, los que erróneamente la Administración considera son exclusivos de una relación laboral, a pesar de que tal concepto puede considerarse como parte de un acuerdo propio de una relación civil y no laboral. Agrega que en cualquier contrato de naturaleza civil pueden establecerse criterios diversos para el pago de la contraprestación; que en el caso del Estudio, de los contratos suscritos se ha evidenciado que el acuerdo es que se tenga una retribución fija y una retribución variable (bonos), siendo que todo lo que perciban los abogados como renta está amparado en el contrato que los vincula con el Estudio y tiene que ver con la prestación de sus servicios; el criterio de la causalidad está cubierto al entender que las bonificaciones son parte de la retribución de los abogados.

Que indicó, además, que el Estudio tiene criterios definidos sobre bonos y la forma como estos se asignan, así el **bono inmediato** se determina en función a los criterios i) relevancia y/o rentabilidad del asunto, ii) esfuerzo del abogado, iii) éxito en el resultado, siendo de cargo de los socios que tienen relación con el cliente la responsabilidad de apreciar el desempeño de los abogados que han atendido los asuntos para dicho cliente y quienes deben proponer y sustentar ante el Comité Directivo aquellos casos que ameriten ser retribuidos bajo esta modalidad, el que en última instancia aprueba la concesión del referido bono; el **incentivo colectivo de productividad** se calcula en función a umbrales trimestrales de facturación global del Estudio; se calcula en términos brutos aplicando una tasa establecida en la tabla de umbrales definida por el Estudio proporcionalmente a la retribución fija mensual percibida por el abogado durante el trimestre; precisa que el concepto devenga al vencimiento del trimestre siguiente de haber alcanzado la meta y el pago debiera realizarse en el momento del devengo solamente a los abogados que estuvieren ligados al Estudio en la fecha de pago; los umbrales se calculan a partir del punto de equilibrio proyectado para el año en curso por la gerencia general, es decir la facturación mínima para cubrir solamente los costos; el **bono anual** está basado en el desempeño individual del abogado, apreciándose algunos factores tales como productividad, esfuerzo, generación de trabajo, responsabilidades asignadas, perfeccionamiento y trato, sin embargo el criterio principal debe estar basado en la productividad (relación costo/beneficio eficiente) y en la generación de trabajo.

Que dejó constancia de haber entregado documentación que acredita la entrega/aprobación de los bonos otorgados durante el ejercicio.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5237 a 5241), la Administración, tomando en cuenta los escritos presentados, dejó constancia que la recurrente no sustentó fehacientemente la forma cómo había determinado los importes pagados, ni su cuantía (los que fueron declarados globalmente en la planilla electrónica), ni exhibió el Acuerdo de socios ni del Comité Ejecutivo que acuerde su pago, ni las condiciones establecidas, ni de qué manera se

 8



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

determinaron los minutos trabajados, ni cómo se determinó la cuantía de los pagos efectuados, ni su relación con la productividad alcanzada por los abogados, ni los criterios profesionales que pudieron haberse tomado en cuenta; por lo que al no haber sustentado su determinación con documentación fehaciente, concluyó que tampoco había sustentado la causalidad de dichos pagos con la generación de la renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente, por lo que reparó el importe ascendente a S/1 108 690,00 por gastos efectuados a abogados por concepto de bonificaciones (compuesto por "Bonificación Abogados" por S/482 549,00 y "Bonificación Abogados Incentivo Colect. Prod" por S/626 141,00), al amparo de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que atendiendo a lo expuesto por las partes, en el presente caso la controversia se centra en establecer si la determinación de los bonos otorgados fue sustentada con documentación fehaciente y, como consecuencia de ello, si se acreditó la causalidad de los bonos otorgados por la recurrente a los abogados que le prestan servicios.

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

Que al respecto, como se ha señalado precedentemente la recurrente presentó, los convenios de incorporación del asociado, suscritos entre la recurrente y diversos abogados (fojas 4189 a 4476), en cuya cláusula VII se indicó que:

VII. HONORARIOS

EL ASOCIADO será retribuido económicamente de la siguiente forma:

...

- (a) Honorario Básico Mensual dentro de los rangos que correspondan a la categoría del ASOCIADO conforme lo establecido en la Línea de Carrera del ESTUDIO.
- (b) Bonificaciones Adicionales. El ESTUDIO pagará al ASOCIADO bonos, bonitos y otro tipo de participaciones, cuando así lo determine la Junta de Socios o el Comité Ejecutivo, de acuerdo a las facultades de estos Órganos del ESTUDIO, bajo las condiciones que se establezcan, teniendo en cuenta para su otorgamiento preferentemente criterios de mérito personal.

Que del documento denominado «planilla general de abogados 2010» (fojas 897 a 921), analizada en el reparo anterior, que también contiene información de enero a diciembre de 2010 de las bonificaciones otorgadas a los abogados que prestaron servicios a la recurrente durante dicho periodo, se establece que las bonificaciones fueron otorgadas como parte de la retribución económica con la calidad de contraprestación variable "Bonificación Adicionales" acordada en la cláusula VII citada precedentemente.

Que ahora bien, de acuerdo al escrito de foja 4166, presentado por la recurrente en respuesta al Requerimiento N° , el otorgamiento de bonos a los abogados responde a la finalidad de premiar el esfuerzo individual de cada uno, considerándose principalmente los 12,000 minutos mensuales (9,000 minutos dedicados a clientes y 3,000 minutos dedicados al Estudio), agregando que la entrega de los bonos no se limitaba al aspecto de productividad, sino que se tenía en cuenta, también, factores profesionales en general al momento en que la Junta de Socios tomaba la decisión.

Que asimismo, en el escrito de 9 de enero de 2013 (fojas 4869 a 4872) la recurrente señaló que los pagos realizados por bonos corresponden a:

- a) Bono Inmediato ("Bonito"): Busca brindar un reconocimiento inmediato al abogado por su desempeño sobresaliente en la atención de algún tema, otorgándosele una pequeña suma de dinero

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

(normalmente no mayor a \$500), agregando que no está sujeta a ninguna periodicidad, siendo aplicable en cualquier momento, no aplicando a los socios.

Para su determinación, se considerarán los siguientes criterios:

- o Relevancia y/o rentabilidad del asunto
- o Esfuerzo del abogado
- o Éxito en el resultado

b) **Incentivo Colectivo de Productividad:** Es una bonificación en reconocimiento al esfuerzo y rendimiento colectivo. Es un pago variable que aplica sólo para las categorías Asociado Senior, Asociado Principal y Socio-profesional-, el cual se calcula en función a umbrales trimestrales de facturación global del Estudio:

- o Se calcula en términos brutos, aplicando una tasa establecida en la tabla de umbrales definida por el Estudio, proporcionalmente a la retribución fija mensual percibida por el abogado durante el trimestre.
- o El concepto devenga al vencimiento del trimestre siguiente de haber alcanzado la meta (trimestre diferido) y el pago debiera realizarse en el momento del devengo, solamente a los abogados de las categorías señaladas que estuvieren ligados al Estudio en la fecha de pago.
- o Los umbrales se calculan a partir del punto de equilibrio proyectado para el año en curso por la gerencia general del Estudio, es decir, de la facturación mínima para cubrir solamente los costos.

c) **Bono Anual:** Basado en el desempeño individual del abogado. Se aprecian algunos factores como productividad, esfuerzo, generación de trabajo, responsabilidades asignadas, perfeccionamiento y trato, entre otros. Sin embargo, el criterio principal debe estar basado en la productividad —que no es otra cosa que la dedicación para atender asuntos de clientes con una alta calidad profesional y con una relación costo/beneficio eficiente— y en la generación de trabajo, debiéndose privilegiar la atención de los asuntos de los clientes a los del Estudio cuando concurren simultáneamente.

Características:

- o Es un pago variable que se define anualmente, sin tener una fecha específica. Tiene connotación de premio y por eso no es parte del pago fijo.
- o Tiene alta correlación con los resultados (utilidades) del Estudio.
- o Aplica para todos los abogados que por lo menos hayan prestado servicios 6 meses como abogados del Estudio durante el año.
- o El criterio de dedicación por tiempo por sí solo no garantiza (si es mucho) ni restringe (si es poco) la entrega del bono.
- o En el caso de los abogados en categorías de socios su pago lo determina el Comité de Evaluaciones, que para el efecto se constituye cada año entre los mismos socios.
- o El monto máximo normalmente es equivalente a 3 retribuciones mensuales; cualquier excepción deberá ser debidamente justificada.
- o Se paga proporcionalmente a los meses que el abogado haya mantenido el vínculo civil con el Estudio durante el año en cuestión.
- o El pago se realiza en la oportunidad que lo define el Estudio, en función a la liquidez.

Que como sustento de la determinación de los bonos otorgados la recurrente presentó la siguiente documentación:

- Correos de diversos meses de 2010 del gerente general a los asociados comunicando la aprobación del bono inmediato (fojas 4826 a 4857).
- Documento «Incentivo Colectivo por Productividad» (fojas 4823 a 4825).
- Documento «Revisión de categorías, retribuciones y determinación de bonos por el año 2009» (fojas 4820 a 4821).
- Correo del 18 de febrero de 2010 del jefe de recursos humanos al gerente general, adjuntando el cuadro de tiempos de los abogados (foja 4817 a 4819).

[Handwritten signatures and initials] 10 *[Handwritten mark]*



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

- Organigrama del Estudio con el detalle de los abogados según las diversas áreas (foja 4816).

Que ahora bien, se aprecia de autos que mediante el escrito de 20 de agosto de 2014 presentado ante esta instancia, dentro del plazo establecido por el artículo 125° del Código Tributario, la recurrente presentó diversos medios probatorios (fojas 5412 a 5856) para sustentar el reparo por bonificaciones no deducibles, para lo cual canceló la deuda tributaria vinculada al citado reparo (fojas 5407 a 5410).

Que según el artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, de acuerdo a la modificación dispuesta por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121⁶, no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por 9 meses o 12 meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

Que dado que en el caso de autos la recurrente ha acreditado la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, corresponde merituar los medios probatorios presentados, los cuales se conforman de:

- Manual de abogados del Estudio (fojas 5847 a 5855).
- Copia de correos electrónicos de los socios al gerente general o al Comité Ejecutivo del Estudio proponiendo el otorgamiento del bono inmediato (fojas 5829 a 5845).
- Actas del Comité Ejecutivo en donde consta la aprobación del pago del bono inmediato (fojas 5807 a 5827).
- Copia de correos electrónicos del gerente general a los asociados comunicando el otorgamiento del bono inmediato (fojas 5774 a 5805).
- Copia de boletas de pago en donde consta el pago del bono inmediato (fojas 5743 a 5773).
- Copia del Libro de Planilla de Practicantes (fojas 5730 a 5741).
- Documento «Incentivo Colectivo por Productividad» (fojas 5726 a 5729).
- Copia de Recibos por honorarios en donde consta el pago del bono por incentivo colectivo de productividad (fojas 5669 a 5725).
- Copia de las Actas del Comité Ejecutivo aprobando cambio de categoría y Anexo (fojas 5665 a 5667).
- Copia de evaluaciones de desempeño asociados (fojas 5589 a 5664).
- Copia de Recibos por Honorarios a asociados (reintegro) (fojas 5570 a 5588).
- Actas del Comité Ejecutivo en donde consta la aprobación del pago del bono anual a asociados (fojas 5562 a 5568).
- Copia del correo electrónico del 15/04/2010 del gerente general comunicando resultados de evaluación 2009 asociados (fojas 5560 y 5561).
- Documento denominado «Evaluación de tiempos enero a diciembre 2009 (fojas 5558 a 5559).
- Evaluaciones de desempeño asociados (fojas 5483 a 5557).
- Recibos por honorarios asociados (fojas 5467 a 5482).
- Acta Comité Ejecutivo del 14/07/2010 en donde consta la aprobación del otorgamiento del bono anual a socios (fojas 5462 a 5465).
- Actas Comité Ejecutivo en donde consta la aprobación del otorgamiento del bono anual a socios principales y acuerdo de bonificación de éxito a favor de Renato Vásquez Costa (fojas 5453 a 5458).
- Documento denominado «Liquidación por dedicación abril 2006 – diciembre 2009» correspondiente a Renato Vásquez Costa (fojas 5451 y 5452).
- Acta Comité Ejecutivo en donde se acuerda incremento o reajuste de retribuciones de los socios para el 2010 y Anexo (fojas 5432 a 5434).

⁶ Texto vigente al momento del pago de la deuda vinculada a los medios probatorios presentados.

[Handwritten signatures and marks]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

- Copia de Recibos por Honorarios a asociados (reintegro) (fojas 5426 a 5431).
- Acta de Comité Ejecutivo aprobando el pago de un incremento en retribución de abogada senior (foja 5424).
- Copia de Recibos por Honorarios de abogada senior de mayo a diciembre 2010 (fojas 5416 a 5423).
- Acta de Comité Ejecutivo aprobando el pago del reintegro de retribución por el cambio de categoría de abogado asociado a abogado socio de (fojas 5413 y 5414).
- Copia de Recibo por Honorarios de octubre de 2010 de en el que consta el importe del reintegro (foja 5412).

Que con relación al Manual de abogados del Estudio (fojas 5847 a 5855), se aprecia que contiene, entre otros, el programa de bonos, en cuyo ítem A.02.01 (foja 5850) se indica que está basado principalmente en el desempeño individual del abogado, midiéndose factores tales como productividad, esfuerzo, generación de trabajo, responsabilidades asignadas, perfeccionamiento, trato y roce social, siendo el criterio principal el de la productividad (dedicación de tiempos para atender asuntos de clientes con alta calidad profesional y con una relación costo/beneficio eficiente) y la generación de trabajo.

Que en el referido documento se definen además los esquemas de bonos de carácter individual que contiene el programa (bono anual y bono inmediato) en los mismos términos descritos por la recurrente en su escrito del 9 de enero de 2013, glosado precedentemente; siendo que en el ítem A.02.03 se precisa que los coordinadores de área (antes «jefes de área») son los responsables de evaluar el desempeño de los abogados asociados de sus áreas, en cuanto a su dedicación a cada uno de los asuntos profesionales que atienden, a su compromiso y dedicación con la organización y marcha del Estudio y a su desarrollo y prestigio profesional individual; en ese sentido se indica que son estos quienes deben proponer y sustentar ante el Comité Directivo (antes «Comité Ejecutivo») aquellos casos que ameriten ser reconocidos con cualquiera de los dos esquemas de bonos. Se señala, además, en el ítem A.02.04 que tanto en el bono anual como en el bono inmediato será el Comité Directivo la instancia que establezca los criterios adicionales a considerar para el otorgamiento de los bonos y la que determine finalmente la concesión o no de estos estableciendo el monto y la oportunidad de pago; para tales efectos el referido comité considerará solicitar mayor información a los coordinadores o socios proponentes, así como a las áreas administrativas que pudieran brindar información adicional de soporte. Asimismo, en el ítem A.02.05 se define la bonificación de carácter colectivo (Incentivo Colectivo por Productividad) en similares términos a los indicados por la recurrente en el escrito del 9 de enero de 2013 antes mencionado.

Que de otro lado, de la revisión de los correos electrónicos de los socios al gerente general del Estudio se aprecia en ellos la recomendación de estos para que se otorgue, a los abogados asociados que se indica, bonificaciones inmediatas por los montos que se detallan, precisando en cada caso el asunto profesional en el que participaron, la evaluación de su desempeño, a juicio del evaluador, el importe de honorarios que representa para el Estudio el asunto profesional que amerita el pago y la propuesta del importe del referido bono al Comité Ejecutivo, en cumplimiento de lo establecido por el ítem A.02.03 del Manual de abogados del Estudio.

Que asimismo, se aprecia de las Actas de Comité Ejecutivo las aprobaciones efectuadas por este de las propuestas de bonos inmediatos efectuadas por los socios jefes de área, conforme al procedimiento referido en el precitado Manual, constatándose, además, los correos de diversos meses del 2010 remitidos por (gerente general del Estudio) a diversos abogados asociados comunicándoles que el Comité Ejecutivo a propuesta del socio del área legal correspondiente, había aprobado el otorgamiento de un bono inmediato por su participación en diversos temas/proyectos de clientes del Estudio en vista de su destacada participación, disponiéndose montos variables (entre \$150,00 y \$500,00).

Que de lo anterior se establece que en el caso de los bonos inmediatos los importes acordados estuvieron en función al desempeño mostrado por los abogados asociados en determinados asuntos

[Handwritten signatures] 12 *[Handwritten mark]*



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

profesionales encargados por el Estudio, evaluado por el socio jefe del área, siendo que los importes fueron ponderados a criterio del evaluador dentro del rango previamente acordado por el Estudio.

Que de otro lado, se verifica en autos las Actas de Comité Ejecutivo⁷, presentadas por la recurrente, en las que se revisa y aprueba el otorgamiento de los bonos anuales para algunos abogados asociados, para seis de los ocho socios y para los socios principales, constando también acuerdos respecto al cambio de categoría y reajuste de retribución de asociados y socios los cuales fueron pagados como bonificación.

Que se aprecia de los documentos «Evaluación de tiempos enero a diciembre 2009» y del Anexo al Acta del 14 de abril y del 14 de julio de 2010 (fojas 5460 a 5465 y 5562) que a efectos del otorgamiento del bono anual se tuvo en cuenta como criterio principal la evaluación de tiempos de los abogados asociados y socios durante el año 2009 destinados a la atención de asuntos profesionales de los clientes del Estudio, comparando los tiempos incurridos versus las metas asignadas, advirtiéndose que aquellos que se ubicaron en las mejores ubicaciones del ranking obtuvieron el pago de bonos dentro de los rangos establecidos de hasta 3 retribuciones mensuales⁸; mientras que, en contraposición, aquellos que se ubicaron en las últimas ubicaciones del ranking no recibieron el pago del bono anual⁹.

Que en el caso de la bonificación por recategorización y reajuste de retribución, se aprecia que las revisiones de categoría se realizan anualmente (asociados principales y seniors) y semestralmente (asociados) y para ello se tomaron en cuenta las propuestas de los jefes de área en función al desempeño individual sustentado en las evaluaciones de desempeño presentadas (fojas 5589 a 5664), acordándose la recategorización de 10 abogados asociados (foja 5564), siendo que el cambio de categoría y el reajuste de retribución se acordó de forma retroactiva a enero de 2010 al tope del rango de retribución, razón por la que el monto resultante se incluyó como bonificación por reintegro; asimismo, se aprecia que se dispuso un reajuste en la retribución de los socios dado que no podían ganar lo mismo que los asociados principales, acordándose que los reajustes también serían retroactivos a enero del 2010, por lo que el pago se efectuaría como bonificación en abril, de acuerdo a los importes que se detallan en el Acta del 14 de abril de 2010 (fojas 5563 y 5564).

Que en tal orden de ideas, se concluye que en el caso de los bonos anuales los importes acordados estuvieron en función a la productividad alcanzada por los abogados del Estudio en el año 2009, siendo que los montos oscilaron en importes de hasta 3 retribuciones mensuales; mientras que en el caso de los bonos por recategorización y reajuste estos obedecieron a la evaluación de desempeño de aquellos abogados asociados que hubieran alcanzado el número de años en el tope de su categoría correspondiendo su cambio al siguiente nivel; así como a mantener las diferencias retributivas entre asociados y socios en función de las categorías existentes dentro de la organización.

Que en cuanto al bono por incentivo colectivo de productividad, de los documentos «Incentivo Colectivo por Productividad para asociados senior y principales» correspondiente al cuarto trimestre del 2009 y primer y tercer trimestre del 2010 (pagaderos en marzo, junio y diciembre de 2010) se aprecia que contiene la relación de los abogados beneficiados con dicho bono en cada trimestre considerado que estuvieron vinculados al Estudio al momento de devengarse y pagarse dicho incentivo, el monto de honorario como base de cálculo, el porcentaje de «umbral» considerado en cada trimestre, el número de meses a tomarse en cuenta y el importe del incentivo para cada asociado senior o principal o socio principal. Adicionalmente, la recurrente incluyó en su escrito de 20 de agosto de 2014 (foja 5869), la tabla de umbrales definida por el Estudio, precisando además que el incentivo en cuestión se determina aplicando el porcentaje que corresponda en la tabla de umbrales sobre la retribución fija mensual percibida por el abogado durante el trimestre, conforme a lo siguiente:

⁷ De 17 y 31 de marzo, 14 de abril y 14 de julio de 2010 (fojas 5562 a 5568 y 5462 a 5465).

⁸ Es el caso de los abogados entre otros (fojas 5558, 5559 y 5562).

⁹ Es el caso de los abogados entre otros (fojas 5558, 5559 y 5562).





Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

Incentivo colectivo de productividad (ICP)							
	Piso	1° Umbral	2° Umbral	3° Umbral	4° Umbral	5° Umbral	6° Umbral
Ventas	Punto de equilibrio	+ 15%	+ 20%	+ 25%	+ 30%	+ 35%	+ 40%
Tasa ICP	0.00%	5.00%	7.50%	10.00%	12.50%	15.00%	17.50%

Que de la revisión de los documentos «Incentivo Colectivo por Productividad para asociados senior y principales» se advierte que en el caso del incentivo correspondiente al cuarto trimestre de 2009 la tasa de incentivo ascendió al 7.5%, lo que significa que los ingresos por servicios superaron el 20% del punto de equilibrio proyectado para el año; mientras que en el caso del primer y tercer trimestre del 2010 la tasa de incentivo fue del 5% en tanto el punto de equilibrio de facturación se habría superado en un 15%, aspectos no discutidos por la Administración.

Que del análisis en conjunto efectuado en esta instancia a los medios probatorios presentados, se concluye que la recurrente presentó un mínimo de elementos de prueba que permiten, de manera razonable y suficiente acreditar la forma como determinó los importes pagados por concepto de bonos y su cuantía, habiéndose constatado los acuerdos del Comité Ejecutivo en relación a tales pagos y los documentos que contienen las condiciones para su otorgamiento, estableciéndose que el otorgamiento de los referidos bonos al estar vinculados con el desempeño profesional de sus abogados asociados y socios, promueve su mejora y redunda en la gestión de la recurrente y el desarrollo de sus actividades económicas, resultando causal con la generación de la renta gravada y con el mantenimiento de la fuente; correspondiendo levantar el reparo bajo análisis y revocar en este extremo la resolución apelada.

Que con relación a la nulidad de la apelada en el extremo que incorpora nuevos fundamentos al reparo al gasto por bonificaciones deducida por la recurrente, corresponde indicar que conforme se indicó en considerandos precedentes, el motivo determinante del reparo señalado en el punto 2 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° es que la recurrente no sustentó fehacientemente la forma cómo había determinado los importes pagados, ni sustentó totalmente su cuantía (los que fueron declarados globalmente en la planilla electrónica), no exhibió el Acuerdo de socios ni del Comité Ejecutivo que acuerde su pago, ni las condiciones establecidas, ni de qué manera se determinaron los minutos trabajados, ni cómo se determinó la cuantía de los pagos efectuados, ni su relación con la productividad alcanzada por los abogados, ni los criterios profesionales que pudieron haberse tomado en cuenta; por lo que al no haber sustentado su determinación con documentación fehaciente, concluyó que tampoco había sustentado la causalidad de dichos pagos con la generación de la renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente.

Que ahora bien, de la revisión de la resolución de intendencia apelada (fojas 5348/vuelta a 5347/vuelta) se advierte que la Administración a propósito de analizar el contenido del inciso b) de la cláusula VII de los convenios de incorporación de los abogados al Estudio, destacó que de acuerdo a lo establecido en dichos documentos el pago de los bonos se encontraban sujetos a la determinación de la Junta de Socios o el Comité Ejecutivo (a decir de aquella «librado a la voluntad del Estudio»), condición que se encuentra establecida así en los citados convenios, siendo que a partir de ello señaló que la recurrente no acreditó «... que ente [sic] caso se haya cumplido con la condición establecida en el contrato para el pago de los bonos, como es el acuerdo de la Junta de Socios o el Comité Ejecutivo, el cual permitiría, además, establecer los requisitos y condiciones en las que se debe otorgar el beneficio», concluyendo que:

«Por tanto, teniendo en cuenta que el contribuyente no acreditó fehacientemente la forma como determinó los importes pagados, ni sustentó la cuantía de cada pago, ni exhibió el acuerdo de la Junta de Socios o del Comité Ejecutivo que acuerde su pago así como las condiciones establecidas o cuáles fueron los criterios profesionales que pueden haberse tomado en cuenta para el otorgamiento de bonos; la vinculación causal de dichos pagos con la generación de la renta gravada no se encuentra acreditada.»

Que conforme se aprecia, el motivo del reparo señalado en la resolución de determinación coincide plenamente con el señalado en la resolución de intendencia apelada, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada por la recurrente.

 14



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

3) Gastos a favor de abogados por vacaciones no deducible

Que se advierte del punto 3 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5298 a 5300), que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 por gastos de vacaciones, debido a que se efectuó en favor de abogados con quienes no tiene una relación laboral y respecto de los cuales no exhibió controles de asistencia, ni marcaciones con el fin de controlar el trabajo efectivo durante el año, ni proporcionó los reportes mensuales de los días tomados como descanso por parte de los citados abogados, agregando que dicho concepto tampoco constituye una condición necesaria para que estos desarrollen sus actividades, por lo que reparó S/602 719,00.

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (fojas 5070 y 5071), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, adjuntando la documentación fehaciente y la base legal respectiva, la naturaleza de los cargos realizados en la cuenta contable "6380101 Honorarios, Bonificaciones, Vacaciones, Asignación de Practicantes", entre otros, respecto de la cuenta contable 9070601 "Vacaciones Abogados" por S/602 719,07, precisando que el referido gasto deberá estar en relación de causalidad con la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente productora.

Que mediante el escrito de 11 de diciembre de 2012 (fojas 4483 a 4488) la recurrente dio respuesta al requerimiento señalando que el régimen utilizado con respecto a los abogados socios y asociados se enmarca en un contrato civil de locación de servicios, regulado por el artículo 1764° del Código Civil, y que por efecto del inciso e) del artículo 34° de la Ley del Impuesto a la Renta, los honorarios que estos perciben deben ser considerados como rentas de quinta categoría; habiendo exhibido parcialmente los convenios firmados con los abogados asociados, donde se establecen las obligaciones y derechos de cada parte, entre las cuales se incluye el derecho del asociado de gozar de un descanso retribuido de 22 días laborables al año, agregando, mediante Anexo N° 6 a su escrito de respuesta (fojas 4165, 4166), que en el caso de descanso anual transcurrido cada año calendario, considerado desde la fecha de ingreso o reingreso al Estudio, los abogados tienen derecho a tomar un descanso retribuido de 22 días útiles, el que no es acumulativo, por lo que transcurrido un año y seis meses se pierde de manera automática los días no tomados en su oportunidad y que los abogados tienen la obligación de reportar mensualmente los días tomados como descanso a la jefatura de Recursos Humanos.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al resultado del indicado requerimiento (fojas 5042 a 5051), la Administración señaló respecto a los pagos por concepto de "9070601 Vacaciones Abogados" que la recurrente exhibió los convenios firmados en el que se pacta el derecho al goce de un descanso retribuido de 22 días laborables al año, agregando que dichos pagos no eran normales en un contrato de locación de servicios como es el que se celebró con los abogados asociados, por lo que al no haber sido realizados a favor de trabajadores subordinados mediante contrato laboral no correspondía que sean calificados como gastos deducibles, incumpliendo con el principio de causalidad.

Que a tenor de lo expuesto, se advierte que la Administración no cuestiona la realidad de los pagos efectuados por vacaciones a los abogados de la recurrente, sino su deducibilidad por considerarlos una liberalidad, por lo que la controversia consiste en determinar si tales pagos resultan causales.

Que según el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que el inciso d) del artículo 44 de la citada Ley no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 1351 del Código Civil, el contrato es el acuerdo de dos o más partes para crear, regular, modificar o extinguir una relación jurídica patrimonial; mientras que

 15 ✓



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

conforme al artículo 1354 las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo.

Que por su parte, el artículo 1764 del cuerpo de leyes en comentario que por la locación de servicios el locador se obliga, sin estar subordinado al comitente, a prestarle sus servicios por cierto tiempo o para un trabajo determinado, a cambio de una retribución.

Que este Tribunal ha establecido, entre otras, en la Resolución N° 1932-5-2004, que si bien en general no son deducibles los gastos de personal de terceras empresas, ello no es lo relevante en los casos que se verifique la existencia de una obligación contractual acordada por las partes y que no esté prohibida por las normas civiles ni tributarias, por lo que la Administración no puede desconocer un contrato cuya realidad no cuestiona, ni en el que haya determinado mediante cruce de información que existe doble deducción de gastos o cualquier otro hecho que permita observarlos, en tanto el gasto cumpla con el principio de causalidad.

Que en el mismo sentido, este Tribunal señaló en la Resolución N° 11953-3-2016 que habiéndose determinado en el caso de una persona que no figura registrada en el Libro de Planillas y que no mantenía vínculo laboral con la recurrente, que se debía acreditar las razones por las cuales asumió los gastos —en el caso en particular de viaje— de una persona ajena a la empresa, es decir, la existencia de una obligación contractual que justificara asumir dichos gastos, con documentos tales como contratos de locación de servicios celebrados con la referida persona, entre otros.

Que constan en autos (fojas 4217 a 4476) copia de los Convenios de incorporación al Estudio de los abogados que prestaron servicios a la recurrente en el 2010 y que fueron objeto de reparo por parte de la Administración, en los que se aprecia que en el numeral 5 de los derechos de los asociados contenidos en la cláusula V OBLIGACIONES Y DERECHOS DEL ASOCIADO, las partes acordaron como parte de dichos derechos de aquellos el «Gozar de un descanso retribuido de 22 días laborables al año, que podrá disfrutarlos en forma continua o fraccionada, en la oportunidad que de mutuo acuerdo se determine o que en caso de incompatibilidad establezca el ESTUDIO».

Que verificándose la existencia de una obligación contractual acordada por las partes, no prohibida por la legislación civil ni tributaria, la Administración no puede desconocer como no deducible la retribución acordada en un contrato cuya realidad no cuestiona, ni discutir la voluntad de las partes respecto a las prestaciones y contraprestaciones acordadas por esta, debiéndose indicar además que el acuerdo por el que se reconoce un descanso retribuido a los abogados asociados resultaba de interés de la recurrente en tanto su actividad económica y por la que obtiene ingresos gravados con el Impuesto a la Renta, se desarrolla sobre la base del concurso de los profesionales incorporados a ella, de allí que resultara razonable garantizar la productividad de aquellos, en su beneficio, a través de descansos pagados, lo que resulta opuesto al criterio de «liberalidad» entendido como aquel acto de beneficencia o acto desinteresado en favor de un tercero¹⁰.

Que en cuanto a que la recurrente no exhibió controles de asistencia, ni marcaciones para controlar el trabajo efectivo durante el año, se debe indicar que, como la propia Administración ha reconocido, la prestación de servicios de los abogados se rige por la legislación civil, los controles señalados por esta resultan contrarios a dicha prestación de servicios, no resultando razonable su exigencia.

Que sin perjuicio de lo expuesto, se aprecia del documento denominado «Cuadro de análisis de tiempos abogados enero – diciembre 2010 (fojas 4601 y 4602) que contiene el reporte de las horas efectivas prestadas por los abogados a la recurrente en dicho año. Asimismo, se aprecia que la «Planilla general

¹⁰ Conforme se ha señalado en la Resolución N° 11284-8-2015 los actos de liberalidad pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

 16 



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

de abogados» de enero a diciembre de 2010 (fojas 897 a 920) contiene los reportes mensuales de los días tomados como descanso por los citados abogados en cada mes; por lo que carece de validez lo señalado por la Administración a ese respecto.

Que en tal orden de ideas, corresponde dejar sin efecto el reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

4) Gastos a favor de abogados por capacitaciones no deducibles

Que en el punto 4 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5298 a 5300), se advierte que la Administración reparó los gastos efectuados por concepto de capacitaciones, ya que fueron entregados a abogados socios y asociados con quienes la recurrente no mantenía un vínculo laboral, por lo que tales gastos correspondían a terceros, dado que eran los abogados los que debían asumir los gastos personales que demanda el estar capacitado a fin de ser competitivos y estar en capacidad de prestar sus servicios independientes a quien los contrata; por lo que concluyó que tales gastos no eran causales con la generación de la renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente; indicando, además, que la recurrente tampoco acreditó que los gastos de capacitación en favor de los abogados hayan sido considerados en la determinación de las retenciones, ni tampoco que fueran una condición de trabajo, por lo que reparó S/240 793,00, al amparo de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° (foja 5070), la Administración solicitó a la recurrente sustentar por escrito, adjuntando la documentación fehaciente y la base legal respectiva, la naturaleza de los cargos realizados en la cuenta "6380201 Seguros, Capacitaciones, Otros" respecto al detalle que se muestra en el Anexo 3 adjunto al requerimiento (fojas 5062 y 5063), según lo anotado en la cuenta analítica de costos 9070501 capacitaciones abogados por S/266 706,37, debiendo exhibir los comprobantes de pago, los documentos que acrediten los estudios realizados y cualquier otra documentación sustentatoria, precisando que el referido gasto deberá estar en relación de causalidad con la generación de ingresos y mantenimiento de la fuente productora.

Que mediante el escrito de 11 de diciembre de 2012 (fojas 4482 y 4483) la recurrente dio respuesta al requerimiento, señalando que siendo la finalidad del estudio prestar servicios legales a sus clientes resultaba necesario que los abogados miembros del estudio estén permanentemente actualizados y capacitados para poder brindar un servicio de la mayor calidad y con la mayor eficiencia, por lo que era una práctica habitual capacitar y actualizar constantemente a todos sus miembros, incluidos los colaboradores que son parte importante de los servicios que brindan, por lo que tales gastos cumplen con el principio de causalidad, toda vez que los gastos en capacitación son necesarios para generar ingresos puesto que al contar con abogados altamente calificados y preparados el Estudio mantiene su competitividad en el mercado.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al resultado del señalado requerimiento (fojas 5041 y 5042), la Administración dio cuenta de lo señalado por la recurrente e indicó que los gastos de capacitación observados (referidos a seminarios, conferencias, postgrados, diplomados, enseñanza de idiomas, cursos de coaching, talleres de negociación) han sido pagados en favor de personas con las que no mantiene vínculo laboral, como son los abogados de la recurrente, por lo que los gastos de capacitación debieron ser de cargo de estos últimos y no de la recurrente, concluyendo que dichos gastos constituyen una liberalidad al no ser normales para la actividad que genera la renta gravada, no teniendo relación de causalidad con esta, por lo que reparó dicho importe.

Que el primer párrafo del artículo 37 del Texto Único Ordenado de Ley del Impuesto a la Renta, dispone que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría 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 estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

17



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

Que según lo establecido por el inciso e) del artículo 34 de la referida ley, son rentas de quinta categoría, entre otras, los ingresos obtenidos por el trabajo prestado en forma independiente con contratos de prestación de servicios normados por la legislación civil, cuando el servicio sea prestado en el lugar y horario designado por quien lo requiere y cuando el usuario proporcione los elementos de trabajo y asuma los gastos que la prestación del servicio demanda.

Que el inciso d) del artículo 44 de la citada Ley no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que en el caso de autos, y de acuerdo al Anexo N° 3 al Resultado del Requerimiento N° se tiene que la recurrente ha asumido los gastos por diversos cursos a favor de sus abogados como son: Diploma en derecho de la energía 2010, Inscripción Conferencia bianual IBA (International Bar Association), Especialización en Derecho e Hidrocarburos, Curso de Competencia y Acceso del Programa de Privatización, III Seminario de Feminidad, Liderazgo, Autoridad, Masculinidad, Conferencia Internacional, Dinámica de coaching a grupos de abogados, Capacitación de inglés para abogados, Diplomado Internacional de litigación en juicio oral, cuota registro PDA member, cuota Latin American Regional Forum Lunch, II Curso de Especialización Minería y Derecho, Especialización contabilidad para no contadores, Conferencia Anual de la IBA, cuota Lunch Committee, Programa de idioma portugués grupal para abogados, Diplomado de postgrado en Tributación Internacional, Diplomado en Arbitraje, Evento International Commercial Arbitration in Latin America, Taller de Negociación, Desarrollo de transformación institucional a favor de diversos abogados del Estudio entre enero y diciembre de 2010; apreciándose, adicionalmente, gastos por concepto de alimentación de eventos no identificados, por un importe total por dichos cursos de S/240 793,48.

Que como sustento de las observaciones de la cuenta analítica de costos 9070501 "Capacitaciones Abogados" la recurrente presentó diversas facturas por los cursos, cuotas, inscripciones y adquisiciones de alimentación señalados precedentemente (fojas 4157, 4150, 4146, 4145, 4138, 4129, 4113, 4111, 4108, 4100, 4080, 4078, 4073, 4071, 4067, 4062, 4060, 4054, 4053, 4052, 4051, 4044, 4042, 4040, 4038, 4034, 4032, 4024, 4022, 4020, 4018, 4016, 4015, 4013, 4009, 4003, 4002 y 3987), así como documentos denominados "Planilla de Pago" que hace referencia a los pagos realizados por los conceptos señalados en las facturas (fojas 4156, 4149, 4144, 4128, 4112, 4107, 4079, 4077, 4072, 4061, 4059, 4043, 4041, 4039, 4037, 4033, 4031, 4023, 4021, 4019, 4017, 4014, 4008, 4001 y 3986).

Que sin embargo, no ha presentado el detalle de las funciones que desempeñaban los beneficiarios de las capacitaciones, ni otro medio probatorio que permita acreditar el grado de vinculación de los referidos cursos con los servicios prestados por los abogados quienes recibieron la capacitación o se beneficiaron con las inscripciones, cuotas o asistencia a eventos. Siendo así, más allá del dicho de la recurrente, no existe medio probatorio en autos que permita verificar que se trata de gastos causales que la prestación del servicio demanda, más aun que dentro de los conceptos registrados en la cuenta 9070501 "Capacitaciones Abogados" se incluyó conceptos ajenos a cursos como el de "Atención de Coffee y Almuerzos para los participantes de Taller de Negociación los días 02-03-04/12/10" y "Evento Estudio - Cocktail el día 20/Nov/2010", por lo que no se ha acreditado la relación del gasto con la generación de renta gravada, correspondiendo mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Que con relación a la nulidad deducida por la recurrente respecto al reparo bajo análisis, en razón a que la Administración habría sustentado el reparo incorporando el argumento referido a la inexistencia de una cláusula en los contratos firmados con los abogados, que la obligue a asumir los gastos de capacitación de estos últimos, se debe indicar que como se indicó en considerandos precedentes, de acuerdo al punto 4 del Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° (fojas 5298 a 5300), la Administración reparó los gastos efectuados por concepto de capacitaciones, ya que fueron entregados a abogados socios y asociados con quienes la recurrente no mantenía un vínculo laboral, por lo que tales gastos correspondían a terceros, dado que eran los abogados los que debían asumir los gastos

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

personales que demanda el estar capacitado a fin de ser competitivos y estar en capacidad de prestar sus servicios independientes a quien los contrata; por lo que concluyó que tales gastos no eran causales con la generación de la renta gravada ni con el mantenimiento de la fuente; indicando, además, que la recurrente tampoco acreditó que los gastos de capacitación en favor de los abogados hayan sido considerados en la determinación de las retenciones, ni tampoco que fueran una condición de trabajo, por lo que reparó S/240 793,00, al amparo de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° y el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, observaciones que fueron establecidas en similar sentido en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N°

Que sin embargo, se aprecia que en la resolución apelada si bien la Administración mantiene como fundamento del reparo al gasto por capacitación el que a ser prestados en favor de abogados con quienes no mantiene un vínculo laboral, son estos los llamados a asumir tales gastos, no siendo, en consecuencia, deducibles al no ser causales («En el presente caso, sin desconocer la necesidad del Estudio de contar con abogados capacitados y actualizados de manera constante, se debe tener en cuenta que al no existir vínculo laboral sino más bien uno de carácter civil entre ambas partes, plasmado en contratos de prestación independiente de servicios profesionales regulados por el Código Civil; corresponde que tales gastos de capacitación deban ser asumidos por cada abogado. Por tanto al haber sido asumidos por el Estudio, estos gastos constituyen una liberalidad no deducible, de acuerdo a lo establecido en el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta» - foja 5343), en la instancia de reclamación la Administración agrega como fundamento que en los contratos para la prestación de servicios firmados con los abogados, no existe cláusula que obligue al Estudio a asumir el gasto por capacitación de aquellos, por lo que se trataba de una liberalidad.

Que como se aprecia del valor impugnado y el Resultado del Requerimiento N° que sustenta el reparo, la Administración modificó el reparo inicialmente formulado en la etapa de fiscalización incorporando a su observación un aspecto adicional, por lo que tal observación adicional en la reclamación constituyen un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en el extremo de dicho fundamento adicional, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Que con respecto a los criterios señalados en las Resoluciones N° 10042-3-2007 y 644-3-2001, no corresponde su aplicación ya que en el presente caso la recurrente no ha acreditado que los gastos por capacitación hayan guardado relación con los servicios que prestan los abogados, supuesto distinto a los señalados en las referidas resoluciones.

Que con relación a que similar gasto al de autos respecto del Impuesto al Renta del ejercicio 2012 fue admitido como deducible por la Administración, por lo que solicita que se tenga en cuenta lo concluido por aquella y se admita la deducción como gasto de los pagos realizados por concepto de capacitaciones, se debe indicar que son objeto del presente procedimiento contencioso tributario los reparos determinados por la Administración en la fiscalización efectuada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 y lo actuado y sustentado por la recurrente en dicho procedimiento, careciendo de pertinencia lo establecido por la Administración en un procedimiento distinto al de autos.

Que cabe indicar que al haberse levantado en la presente instancia algunos reparos y confirmado otro, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

RESOLUCIÓN DE MULTA N°

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, disponía que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o





Tribunal Fiscal

N° 01027-1-2020

actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que toda vez que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en la Resolución de Determinación N° _____ habiendo levantado en la presente instancia algunos reparos y confirmado otro, corresponde emitir similar pronunciamiento, y en consecuencia, revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide la sanción correspondiente.

Que el informe oral se realizó con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 5887).

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

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de mayo de 2014, en el extremo que incorpora un fundamento adicional respecto del reparo por gastos a favor de abogados por capacitaciones no deducibles.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° _____ de 30 de mayo de 2014, en el extremo de los reparos por gastos a favor de abogados por seguro de atención médica no deducibles, gastos a favor de abogados por bonificaciones no deducibles y gastos a favor de abogados por vacaciones no deducible, así como de la Resolución de Multa N° _____ debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


MEJÍA NINACONDOR
VOCAL


CHIPOCO SALDIAS
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
CHS/HV/DV/rmh.