

# NOVEDADES WEB

## DEDUCCIÓN DE GASTOS POR RETRIBUCIONES PAGADAS A PERSONAS NATURALES NO DOMICILIADAS

Cindy Magaly Pacheco Anchiraco<sup>(\*)</sup>

**Voces:** Impuesto a la renta – No domiciliados – Costo aceptable – Gasto deducible.

Resolución No. 13502-1-2014	
Expediente	13504-2009
Asunto	Impuesto a la Renta
Procedencia	Lima
Fecha de Publicación	Lima, 10 de noviembre de 2014

### 1. Criterios de adoptados por el Tribunal Fiscal

La **Resolución del Tribunal Fiscal No. 13502-1-2014** (en adelante, la “**Resolución**”) relacionado a la deducción de gastos de las retribuciones pagadas a sujetos no domiciliados -incrementada en el importe de los impuestos que debían pagar dichos sujetos- ha establecido el siguiente criterio:

*“Que en virtud del referido mecanismo [“gross up” o “grossing up”] se materializa un ajuste para determinar la retribución contractual, de tal manera que luego de practicadas las retenciones del Impuesto a la Renta la suma resultante sería la que efectivamente quería percibir el no domiciliado; en tal sentido, dicha retribución ajustada según lo previsto contractualmente resulta deducible para efectos tributarios; por consiguiente, en el contexto verificado en el caso de autos, no se verifica una asunción de impuestos en los términos establecidos en el artículo 47”.*

### 2. Materia Controvertida

La materia controvertida de la **Resolución** estuvo centrada en discutir si la recurrente –efectivamente- había asumido el Impuesto a la Renta de sujetos no domiciliados.

Los reparos de la Administración Tributaria –que desarrollaremos en el presente Informe- son los siguientes:

- Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto por la recurrente;
- Impuesto a la Renta asumido como gasto por la recurrente y que fue facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo (“gross up”);

A continuación señalamos los argumentos de cada parte interviniente:

### 3. Argumentos de las Partes

#### 3.1. Argumentos de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria –principalmente- dispuso que el Impuesto a la Renta que la recurrente pagó en distintas ocasiones en nombre de sujetos no domiciliados constituye una asunción de impuestos, puesto que no se habría efectuado la retención del Impuesto a la Renta sobre la retribución que le correspondía al sujeto no domiciliado.

Por ello, señaló que, la asunción de impuestos de terceros no puede ser deducida como gasto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Como hemos señalado, la recurrente había efectuado el pago de diversos conceptos: a) Del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas (trabajadores destacados del proveedor no domiciliado de la recurrente) asumido como costo y/o gasto; y, b) Del Impuesto a la Renta asumido como gasto por la recurrente y que fue facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo (“gross up”).

En base a dichas observaciones la Administración Tributaria determinó omisiones en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre del 2005 y detectó la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 5 de los artículos 175, 177 y 178 del Código Tributario.

#### 3.2. Argumentos de la recurrente

La recurrente fundamentó cada uno de los reparos de la Administración Tributaria de la manera siguiente:

- Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto ejercicio 2004 y 2005: La recurrente señaló que este gasto (*non resident withholding tax*) ha sido deducido considerando el principio de causalidad y corresponde a la contraprestación que estuvo obligada a pagar a su proveedor en virtud del contrato de locación de servicios que suscribieron.

Asimismo, indicó que, las remuneraciones brutas de los trabajadores destacados por el proveedor formaban parte del costo del servicio, motivo por el cual, el Impuesto a la Renta que gravó dichas remuneraciones calificaba como una condición impuesta por el mencionado proveedor para la prestación de sus servicios.

Por otro lado, la recurrente argumentó que en instancia de reclamación presentó documentación que sustenta que el gasto en cuestión fue refacturado a sus clientes. De este modo, el íntegro de la contraprestación pagada a su proveedor, que incluía el pago de los impuestos, fue deducida; y, a su vez, reconoció el ingreso surgida como consecuencia de la refacturación realizada a su cliente.

Con el reconocimiento en el ejercicio del ingreso y gasto, neutralizó el efecto en sus resultados, por lo que, no asumió económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el aludido artículo 47.

- Impuesto a la Renta asumido como gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo (“gross up”): La recurrente señaló que dicho costo y/o gasto correspondía a una condición para la prestación del servicio por parte del proveedor en virtud del cual el precio debía ser tal que al descontar el Impuesto a la Renta respectivo arrojase un determinado monto neto, y en tal sentido, la cláusula de “gross up” que pactaron ambas partes constituía un mecanismo para efectuar dicho cálculo y formaba parte del precio acordado, por lo que corresponde a una obligación contractual a su cargo y no a una liberalidad.

La recurrente argumentó que la cláusula en mención, hace que el cálculo del impacto que el Impuesto a la Renta tiene en

todo precio se haga expreso en lugar de tácito y que responda a una lógica económica del proceso de fijación de precios, por lo que dicho mecanismo y la asunción de impuestos son supuestos distintos.

Por otro lado, sostiene que ha demostrado que refacturó a sus clientes el íntegro de la contraprestación pagada a su proveedor y reconoció el ingreso respectivo, de este modo, neutralizó el efecto en sus resultados de la deducción del referido gasto, sin asumir económicamente carga alguna que pueda enmarcarse en el supuesto regulado en el aludido artículo 47.

#### 4. Argumentos esbozados por el Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal revoca y confirma las observaciones de la Administración Tributaria. Revocó el reparo referido al pago del Impuesto a la Renta que la recurrente asumió como gasto al ser facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"); y, confirmó el reparo que corresponde a la asunción del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas que la recurrente asumió como costo y/o gasto.

- En cuanto al reparo por el pago del Impuesto a la Renta de personas naturales no domiciliadas asumido como costo y/o gasto ejercicio 2004 y 2005, el órgano colegiado rescato que, en el Contrato de Servicios Técnicos, suscrito entre la recurrente y su proveedor no domiciliado, se estableció la recurrente aceptaba pagar a su proveedor una compensación total compuesta por los costos de su proveedor.

Además, el referido contrato precisó que, el personal llevado al Perú podía estar sujeto a la retención del Impuesto a la Renta de personas naturales en el país y en dicho caso, la recurrente colaboraría con dicho personal y le proporcionaría asistencia para determinar y efectuar el pago de sus obligaciones tributarias en el país y también les proporcionaría los fondos para el pago de dicho impuesto. Finalmente, el contrato especificó, que dichos fondos serían "reembolsables al contratista por el propietario" por lo que ni la recurrente ni su proveedor asumirían los impuestos en el Perú por el personal.

Sobre este reparo, el Tribunal Fiscal concluye que, el pago del Impuesto a la Renta efectuado por el recurrente sí constituye una asunción de impuestos toda vez que el impuesto asumido no corresponde o no se suma a la retribución que debía pagarse al sujeto no domiciliado sobre el cual debía efectuarse la retención. Cabe mencionar que, en este caso, la recurrente no tenía la obligación de retener debido a que no había pagado ninguna retribución al trabajador no domiciliado sino a su proveedor.

No obstante, en la Resolución, se deduce que, si la recurrente hubiere sustentado que el gasto fue refacturado a su cliente ("reembolso de gastos"), el Tribunal hubiera levantado el reparo. Entendemos que esta deducción solo se hubiere permitido en tanto el ingreso vs. gasto<sup>(1)</sup> no habría generado efectos tributarios. Sin embargo, el supuesto del artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta igual se habría configurado en esta operación.

- En cuanto al reparo por el pago del Impuesto a la Renta asumido como gasto facturado por un sujeto no domiciliado por concepto de servicio administrativo ("gross up"), el Tribunal Fiscal señaló que en el Contrato de Servicios Técnicos se estableció que el proveedor aceptaría un ajuste al monto de las facturas de manera que después de la retención por impuestos en el Perú, el monto que la primera le pagaría fuese equivalente a los costos antes mencionados.

En ese sentido, se advierte que, el recurrente aplicó a los costos materia de compensación el mecanismo del "gross up", mediante el cual se incrementó el importe de los costos calculados, y que forman parte de la compensación pactada con el proveedor no domiciliado, a fin que luego de realizar las retenciones por Impuesto a la Renta la suma resultante sea el monto que el proveedor espera obtener como retribución.

El mecanismo del "gross up" o "grossing up" es la forma en que suele calcularse la retribución en las operaciones realizadas con sujetos que deben sufrir retenciones, normalmente no domiciliados, como en aquellos casos que exigen que la retribución pactada y que debe abonarse no se reduzca debido a la aplicación de las retenciones que pudieran corresponder por el pago de tributos. En la práctica se aplica una fórmula matemática para equilibrar por un lado la determinación del impuesto a cargo del contribuyente (no residente) que le corresponde de acuerdo a ley y por otro lado, para cumplir con el pago pactado por los servicios contratados.

El Tribunal Fiscal valida que es posible verificar que el procedimiento del "gross up" fue previsto por las partes para establecer la retribución total de los servicios pactados, tomando como referencia inicial los costos a ser compensados al proveedor, siendo razonable desde el punto de vista económico, que para cubrir dichos costos incurridos, la disponibilidad obtenida deba ser efectiva, es decir, neta de retenciones, considerando además que la Administración no ha opuesto objeción en referencia al valor de mercado de los servicios en cuestión.

Por ello, concluye que, en virtud del mecanismo de "gross up" se materializa un ajuste para determinar la retribución contractual, de manera que, luego de practicadas las retenciones del Impuesto a la Renta la suma resultante sería la que efectivamente quería percibir el no domiciliado; en tal sentido, **dicha retribución ajustada según lo previsto contractualmente resulta deducible para efectos tributarios; por consiguiente, en el contexto verificado en el caso de autos, no se verifica una asunción de impuestos en los términos establecidos en el artículo 47.**

#### 5. Análisis del asunto materia de controversia

El análisis que se efectúa en esta Resolución se centra en dilucidar si la recurrente había asumido impuestos de su proveedor no domiciliado, regulado en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando el pago de impuestos realizado por la recurrente, en un caso, no correspondía o no se sumaba a la retribución que debía pagarse al sujeto no domiciliado; y, en otro, incrementaba la retribución que debía pagarse al proveedor no domiciliado ("contraprestación ajustada"), según lo previsto contractualmente.

El artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta establece, en relación a los impuestos asumidos por el contribuyente, lo siguiente:

**"El contribuyente no podrá deducir de la renta bruta el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero. Por excepción, el contribuyente podrá deducir el Impuesto a la Renta que hubiere asumido y que corresponda a un tercero, cuando dicho tributo grave los intereses por operaciones de crédito a favor de beneficiarios del exterior. Esta deducción sólo será aceptable si el contribuyente es el obligado directo al pago de dichos intereses.**

*El impuesto asumido no podrá ser considerado como una mayor renta del percceptor de la renta".*

La redacción del artículo 47 es sumamente clara, el impuesto asumido no puede ser deducido en la determinación de la renta neta del Impuesto a la Renta, así tampoco, podrá considerarse como mayor remuneración.

Para entender con claridad la posición del Tribunal Fiscal, puedo resumirlo en lo siguiente:

1) En el primer reparo, la recurrente se obligó al pago del Impuesto a la Renta generadas por trabajadores destacados de su proveedor extranjero. El Tribunal señaló que no procedía la deducción como gasto y/o costo debido a que correspondía a la asunción de impuestos de terceros y tal deducción está expresamente prohibida conforme a lo establecido en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta. Este pago no incrementó la retribución del proveedor no domiciliado. Por otro lado, se había previsto que el pago de impuestos sería reembolsado por el cliente de la recurrente.

Si bien se pactó el reembolso de dichos pagos a efecto de neutralizar el gasto deducido por la asunción de impuestos por parte de la recurrente, ello no desvirtúa que efectivamente se habría asumido impuestos

de terceros. No obstante, al no haber podido probar el recurrente haber recibido los referidos reembolsos, el Tribunal confirmó el reparo. En consecuencia, el criterio del Tribunal Fiscal consistió en determinar que en este caso la recurrente sí asumió impuestos de terceros (de los trabajadores destacados no domiciliados) en tanto el importe del impuesto asumido no sumó a la contraprestación pactada con su proveedor no domiciliado, no permitiendo que se efectuó la retención del Impuesto a la Renta. Por ello, se concluye que la recurrente no puede deducir este gasto (art. 47 de la LIR).

- 2) En el segundo reparo, la recurrente había aplicado a los costos materia de compensación el mecanismo del "gross up" conocido también como "grossing up" mediante el cual se incrementa el importe de los costos calculados que forman parte de la compensación pactada con el proveedor no domiciliado, a fin que luego de realizar las retenciones correspondientes del Impuesto a la Renta, la suma resultante cubra los costos presupuestados, recibiendo el monto que aquella inicialmente esperaba obtener como retribución efectiva libre de impuestos; de manera que, la retribución pactada no se reduce como consecuencia de la aplicación de las retenciones por el pago de tributos de cargo del no domiciliado.

El Tribunal determinó que la retribución ajustada constituía un gasto deducible para la recurrente, toda vez que no se trata de una asunción de impuestos, en los términos establecidos en el artículo 47 de la Ley del Impuesto a la Renta y, la retención se calcula sobre el total de la retribución ajustada.

En ese sentido, la recurrente solo se encontraba obligada a pagar la retribución, la cual se fijó en un monto que corresponde a la retribución inicial incrementada en el monto del impuesto; de manera que, al efectuar la retención con ocasión del pago al no domiciliado, éste extingue su obligación tributaria mediante la retención del Impuesto a la Renta y percibe el monto que inicialmente esperaba recibir, libre de impuestos, siempre que el nuevo monto, esté dentro de los márgenes del valor de mercado. En efecto, al formar parte de la contraprestación pactada el impuesto de cargo del proveedor no domiciliado, el mismo que debe sustentarse con el comprobante de pago y contratos donde se acuerde el cálculo o determinación de la retribución, la recurrente pudo deducir el gasto.

Como se ha visto en el desarrollo de la **Resolución**, la recurrente argumenta que los pagos de impuestos de los trabajadores destacados no domiciliados fueron reembolsados por su cliente, por ello, alega que, el gasto no tuvo efectos en los resultados toda vez que fue neutralizada con el ingreso obtenido por parte de su cliente.

En este caso si bien la recurrente no pudo probar haber recibido un ingreso mediante la re facturación, es cierto que, de haberlo sustentado el Tribunal hubiera aceptado la deducción del gasto con ocasión del reembolso.

El reembolso de gastos será admitido como tal, en la medida que se acredite que la operación no ha afectado los resultados del ejercicio; para ello, el desembolso (gasto deducible) y el recuperado -mediante la re facturación- (ingreso gravable) debe tener efectos en el mismo ejercicio.

El reembolso de gastos forma parte de las operaciones y relaciones comerciales entre compañías, ello implica la asunción inicial de gastos de parte de una compañía en nombre de otra, con el fin de que, posteriormente, sea reintegrado sin que dicha transacción tenga que producir un margen de ganancia o utilidad en la medida que no se ha vendido ningún bien ni prestado ningún servicio. Según la Real Academia de la Lengua Española, el reembolso consiste en la acción de devolver una cantidad a poder de quien la había desembolsado.

De acuerdo a diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal y Administración Tributaria, efectivamente, el reembolso de gastos no debe afectar los resultados del ejercicio, debe tener un efecto impositivo neutro, de manera tal que, el gasto incurrido es neutralizado con el recuperado mediante la re facturación en el mismo ejercicio.

La posición de la Administración Tributaria se ve reflejada en el **Informe N° 009-2010-SUNAT/2B0000** cuando señala que: "(...) resulta claro

que, para el proveedor, **el derecho a obtener el reembolso de parte de su cliente no tiene naturaleza de ingreso, por cuanto no supone un beneficio económico sino únicamente el reintegro de la suma prestada.** Siendo ello así, el goce de tal derecho no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta definido en el artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, pues no constituye una renta o ingreso a favor del proveedor. (...) la suma desembolsada para el pago del servicio (...) no constituye un gasto para el proveedor, toda vez que no supone un decremento económico de éste sino del cliente por cuya cuenta se ha efectuado la cancelación de la retribución del servicio (...)"

Cabe precisar que, la Administración Tributaria sustentó su conclusión del citado Informe, en el numeral 70 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, que contiene las siguientes definiciones: (a) *Ingresos* son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, y no están relacionadas con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio; (b) *Gastos* son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

La posición del Tribunal Fiscal se observa en la **Resolución N° 21908-4-2011**: "Que en base a la documentación e información que obra en el expediente, se establece que los gastos asumidos por la recurrente y que fueron re facturados a (...), califican como un reembolso de gasto que originó una diferencia temporal en el ejercicio 2000 (...). Que en tal sentido, siendo que el gasto asumido por la recurrente corresponde al ejercicio 2000 y la re facturación de tales gastos se produjo en el ejercicio 2001, no resulta procedente la deducción de los citados gastos para efecto de la determinación de la renta neta de tercera categoría del ejercicio 2000 como efectuó la recurrente, (...). Que sin perjuicio de lo expuesto, es del caso señalar que **si bien resulta usual y razonable que en el desarrollo habitual de los negocios se lleven a cabo pagos a cuenta de terceros por adquisiciones realizadas que son materia de reembolso mediante su posterior re facturación, también lo es que en tales casos se debe acreditar que el importe contabilizado como gasto haya sido objeto de recuperación en el mismo ejercicio en que se registra éste; así en el presente caso la recurrente debió acreditar que los gastos de publicidad y otros conceptos asumidos por cuenta de (...) fueran objeto de recuperado en el ejercicio 2000 a efecto de no incidir en los resultados del citado ejercicio**"<sup>(3)</sup>

En ese sentido, el reembolso de gastos será admitido como tal, en la medida que se acredite que no ha afectado los resultados del ejercicio; para ello, el desembolso – pago de impuestos de terceros- y el recuperado –ingresos- sustentada con la re facturación, se efectúe en el mismo ejercicio.

#### NOTAS

(\*) Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, con una Diplomatura de Especialización Avanzada en Tributación y un Post Título en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT).

(1) La recurrente presentó el sustento respecto al reembolso de gastos por el pago de los impuestos mediante la re facturación a sus clientes en etapa de reclamación, motivo por el cual no fue evaluado por la Administración Tributaria ni Tribunal Fiscal.

(2) Nótese que, si bien el pronunciamiento de la Administración Tributaria está orientada a que el proveedor no considere ni como gasto deducible el importe asumido a cuenta de su cliente ni como ingreso gravable el reembolso obtenido, la finalidad de los pronunciamientos emitidos tanto por la Administración Tributaria y Tribunal Fiscal corresponde a que el reembolso de gastos tenga un efecto neutro, vale decir no afecte los resultados del ejercicio.