



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

EXPEDIENTE N° : 5337-2001
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otro
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 12 de mayo de 2004

VISTA la apelación interpuesta por **S.A.C.**, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-14192, emitida el 19 de setiembre de 2001 por la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en el extremo que declaró improcedente la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-03-0001402 sobre el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999 y contra la Resolución de Multa N° 012-02-0004272, por haber incurrido en la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que:

Costos por arrendamiento de red no devengados en el ejercicio 1999

1. Suscribió con **S.A.A.** un contrato de arrendamiento de la red que tiene instalada esta empresa, con la finalidad de poder prestar el servicio de televisión por cable. De acuerdo con la cláusula segunda del citado contrato, **S.A.A.** le da en arrendamiento una porción de la red pública de telecomunicaciones con una capacidad determinada de ancho de banda (de 5 MHZ a 42 MHZ) y un canal de retorno para uso exclusivo de dicha capacidad.

Para prestar el servicio de televisión por cable, se requiere de una central receptora y administradora de las señales de los satélites ("cabecera") así como de la red pública de **S.A.A.**, constituida por fibra óptica, transmisores ópticos, troba y cables coaxiales que se conectan a la mencionada central y que necesariamente se tienden a lo largo de una determinada zona geográfica donde se encuentran los "hogares conectados".

Todos los hogares que aún no reciben el servicio se consideran "hogares pasados" pues la red pasa por ellos llevando las señales de cable a los "hogares conectados".

2. Por el arrendamiento de la red paga a **S.A.A.** una renta mensual que se calcula en función al número de hogares "pasados" y "conectados" al inicio y al final del mes al que corresponda la renta, es decir, no sólo en función a los ingresos que se obtienen por el uso de la red sino, sobre todo, considerando su extensión.

Para determinar la renta por arrendamiento se tomó como criterio objetivo que los cables coaxiales que conforman la red arrendada y que se utiliza para la prestación del servicio de televisión por cable, deben pasar necesariamente por los "hogares pasados" para que las señales lleguen a los "hogares conectados", a fin que se pueda prestar el servicio que genera los ingresos gravados.

En el caso de arrendamiento de locales comerciales, se utilizan contratos similares al que es materia de autos, en los que la renta se fija en función a los metros cuadrados arrendados y a un porcentaje de los ingresos brutos que genere la explotación del negocio comercial, siendo el primer elemento de cálculo semejante al concepto de "hogares pasados", y el segundo, a "hogares conectados"; sin embargo, no se ha objetado la deducción del gasto constituido por las rentas por arrendamiento pactadas de esa forma ni se ha interpretado que se trate de dos rentas independientes entre sí y perfectamente divisibles.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

La Administración no acepta la deducción de la renta pagada por los "hogares pasados" pero sí la pagada por los "hogares conectados", cuando en realidad la red arrendada es una sola, indivisible e indispensable para prestar el servicio de televisión por cable, por lo que el monto total de la renta pactada por el alquiler es válidamente deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

Tratar de sostener que la empresa no usa la red que pasa por los "hogares pasados" para prestar el servicio a los clientes es tanto como sostener que la parte del local comercial arrendado, dedicada a almacén u oficinas, no se utiliza para generar renta gravada por no estar ocupado con objetos puestos a la venta.

3. La Administración transgredió el principio de libertad contractual establecido en el artículo 62º de la Constitución Política del Perú y en el artículo 1354º del Código Civil al pretender desconocer la forma como las partes deciden calcular la renta por arrendamiento.

Gastos no devengados en 1999 por derechos de primera opción, correspondiendo su devengo a partir del ejercicio 2000

1. Los pagos por derecho de primera opción o derecho de preferencia, relacionados con los contratos de cesión de derechos exclusivos para la transmisión de partidos de fútbol suscritos con clubes deportivos, se devengaron en el ejercicio 1999. Dichos pagos se realizaron en ese ejercicio debido a que los mencionados derechos se otorgaron desde ese momento, motivo por el cual no se encontraban sujetos a condición alguna que los haga inexistentes, por lo que carece de sustento la afirmación de la Administración en el sentido que eran pagos sujetos a la condición que se lograra la clasificación a los torneos correspondientes.

La Administración confunde el derecho de opción con el contrato definitivo de transmisión que originaría ese derecho. Si la Administración considera que la clasificación de los clubes constituye una condición, debe tener en cuenta que dicha condición sólo puede referirse a los contratos definitivos.

2. Debe tenerse en cuenta la naturaleza de los contratos de opción, que son contratos preparatorios y como tales, tienen por finalidad que las partes se mantengan vinculadas por un plazo determinado hasta que una de ellas ejerza la opción y se suscriba el contrato definitivo. Así, los clubes al otorgarle el derecho de opción quedan vinculados a su declaración de celebrar en el futuro un contrato definitivo y ella tiene el derecho exclusivo de ejercer la opción y, de esa manera, celebrar o no el contrato definitivo.
3. Si no hubiese cumplido oportunamente con los pagos que la Administración repara, los clubes podían entender incumplida la opción otorgada y celebrar contratos con otras empresas, perdiéndose la posibilidad de obtener la exclusividad y con ello, las ventajas que genera la transmisión de los partidos de fútbol.

Los gastos reparados se efectuaron sólo por el otorgamiento del derecho de opción por lo que son deducibles para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, en tanto el goce del derecho que originó tales pagos, se concretó y realizó en ese ejercicio. El derecho de opción es independiente del hecho de ejercer esa opción y no puede ser considerada como condición que los clubes clasifiquen, pues ello sólo determina la voluntad de suscribir el contrato definitivo, el que sí tendría que sujetarse a esa condición.

Las cláusulas de los contratos, relativas al ejercicio del derecho de preferencia, no contienen limitación alguna al derecho otorgado, por lo que al haberse cumplido con el otorgamiento de la opción y los pagos correspondientes, podía ejercer su derecho en cualquier momento, inclusive, podía suscribir los contratos definitivos sin esperar que se logre la clasificación, condicionando los efectos de esos contratos a que ésta se produjera.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

4. La Administración confunde los conceptos de "derechos de primera opción" con los "derechos de exclusividad de transmisión". Los primeros sólo fueron pactados con los clubes Cienciano y Alianza Lima, mientras que con los clubes FBC Melgar, Sport Boys y Deportivo Aurich se pactó la adquisición de los derechos de transmisión en firme de los eventos deportivos, los cuales tienen un contenido distinto a los "derechos de primera opción" y no han sido cuestionados por la Administración.
5. Los montos reparados en el ejercicio 1999 incluyen no sólo los derechos de primera opción sino también los derechos a organizar eventos internacionales en los que participen los clubes deportivos, por lo que el reparo muestra un vicio adicional en su formulación. El monto acordado para tener derecho a organizar eventos durante el ejercicio 1999 es un gasto devengado en ese ejercicio, por lo que al momento de formularse los reparos por gastos no debió desconocerse que una parte de ellos correspondía a ese concepto.

Adicionalmente, en el caso del Club Alianza Lima debe señalarse que el monto del reparo se ha determinado vía presunción, al aplicar el 40.83% sobre la contraprestación del contrato, porcentaje obtenido al promediar los montos cargados a gastos por los contratos con los demás clubes por "derechos de primera opción".

Rebajas a cuentas de ingresos y gastos por deducción no sustentada

1. Con relación a las rebajas a las cuentas de ingresos, ascendentes a la suma de S/. 5'132,308.00, indica que realiza mes a mes su provisión para malas cuentas mediante detracciones del 2.5% que se aplica sobre dichas cuentas, con la finalidad de constituir interinamente una provisión mensual para tales cuentas destinada a la presentación de los estados financieros mensuales y no para fines tributarios.
2. Al cierre del ejercicio 1999 y para fines tributarios, la provisión por deudas de cobranza dudosa del ejercicio ascendió a S/. 18'283,352.00, importe que incluía los referidos S/. 5'132,308.00. Dicha provisión se efectuó en estricto cumplimiento de lo dispuesto por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento; sólo después de realizar las gestiones de cobranza de la deuda vencida sin tener éxito, se procedió a contabilizar ese monto como provisión de cobranza dudosa.

En la etapa de fiscalización, en respuesta al Requerimiento Nº 00027341, se entregó en disco compacto el sustento (cliente por cliente) de la provisión de cobranza dudosa de 1999, que ascendía a S/. 18'283,108.00, señalando la Administración en el resultado de dicho requerimiento que la información contenida no conciliaba con el Balance General de 1999 y los balances auditados. Al respecto es preciso indicar que la referida cifra no cuadraba con lo consignado en el Balance General ya que mientras este último reflejaba la provisión acumulada, la presentada a la Administración correspondía sólo al ejercicio 1999.

Asimismo, el 27 de julio de 2001 en la etapa de reclamación, se entregó a la Administración dos discos compactos en los cuales se muestra que el servicio de clientes cuyas deudas se encontraban provisionadas al final del ejercicio, estaba cortado o dado de baja.

3. Por otro lado, cumplió con demostrar las dificultades financieras de los deudores que hacen previsible el riesgo de incobrabilidad, toda vez que cuenta con un estado corriente de cada cliente en el que se muestra su comportamiento reiterado de falta de pago.
4. Respecto al cumplimiento del requisito de admisión de la prueba, se debe tener en cuenta que tenía una pérdida tributaria acumulada al año 1999 ascendente a S/. 108'992,881.00, tal como consta en la declaración jurada rectificatoria presentada, encontrándose errado el cálculo del Impuesto a la Renta que la Administración efectuó inicialmente en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001402 y



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

en la resolución apelada. Teniendo en cuenta dicha pérdida, no tendría impuesto por pagar, sino una menor pérdida arrastrable, por lo que de acuerdo a lo señalado en el artículo 141º del Código Tributario, no estaría obligada a abonar monto alguno ni a presentar carta fianza para que las pruebas presentadas sean admitidas.

Adicionalmente, debe considerarse que los requerimientos de la Administración para sustentar la provisión, se hicieron en forma genérica sin indicar qué es lo que debía presentarse para considerarse sustentada. En ningún caso se solicitó que se acreditase los mecanismos de control de los créditos o de gestión de cobranza de los mismos, sólo se requirió el sustento de la provisión, la que se acredita con su registro contable.

Resolución de Multa Nº 012-02-0004272

1. Este valor se encuentra directamente relacionado con la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001402, por lo que le son aplicables los argumentos expuestos para desvirtuar los reparos contenidos en la indicada resolución de determinación.
2. Sin perjuicio de ello, debe indicarse que la base tomada por la Administración para el cálculo de la multa no resulta correcta, pues no considera la pérdida tributaria de ejercicios anteriores que fue consignada en la declaración rectificatoria. Sobre el particular se agrega que el hecho que esta pérdida no haya sido considerada en la declaración jurada anual original no determina que la misma no exista pues puede corroborarse en las declaraciones juradas de ejercicios anteriores.

Que la Administración señala que:

Costos por arrendamiento de red no devengados en el ejercicio 1999

1. De acuerdo con el contrato de arrendamiento de red suscrito entre la recurrente y Telefónica del Perú S.A.A., se establecieron dos parámetros para calcular la renta de esta segunda empresa: el número de "hogares pasados o capacidad disponible de planta" y el número de "hogares conectados".
2. Conforme al Resultado del Requerimiento Nº 00069511, en el ejercicio 1999 la recurrente dedujo como gasto por arrendamiento de red, los gastos del contrato pactado con S.A.A. por un total de US\$ 27'435, 029.00, importe que incluía la suma de US\$ 12'207,304.00 por concepto de "hogares pasados". Dicho concepto es facturado por S.A.A. sin que por éste preste servicio alguno, puesto que se trata de tendidos de red que no generan renta gravada, no siendo deducible en consecuencia, para efecto de determinar el Impuesto a la Renta.

La renta pagada por "hogares pasados o capacidad disponible de la planta", definido por la propia recurrente como la cantidad de hogares por los cuales pasa la red de cable y que no se encuentran conectados al servicio, es un gasto no devengado del ejercicio 1999, toda vez que el hecho que origina la obligación de pagarlo, esto es, el arrendamiento de la red, no se ha perfeccionado, al no haberse usado esta porción de red para la prestación efectiva del servicio de distribución de radiodifusión por cable, lo que también demuestra que no le ha generado la percepción de ingresos gravados.

Gastos no devengados en 1999 por derechos de primera opción, correspondiendo su devengo a partir del ejercicio 2000 por "derechos de primera opción"

1. Del análisis de la documentación presentada por la recurrente se detectó que en el ejercicio 1999 afectó a gastos los pagos efectuados por "derecho de primera opción" para transmitir partidos de fútbol de los clubes FBC Melgar, Cienciano del Cusco, Sport Boys, Juan Aurich y Alianza Lima, en las copas CONMEBOL y Libertadores, a realizarse a partir del año 2000, los cuales no cumplen con el principio de lo devengado de conformidad con el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

En el caso de gastos, el principio de lo devengado se aplica considerando a éstos como imputables (deducibles) cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se hayan hecho efectivos ni sean exigibles. Asimismo, respecto a la obligación de pagarlos, es necesario que se haya producido el hecho sustancial que la originaría, motivo por el cual la doctrina exige que la obligación de pagar el gasto no se encuentre sometida a condición alguna que la haga inexistente.

2. Los contratos suscritos por la recurrente corresponden a la figura de "contratos de opción", los cuales, por propia disposición de los contratantes, se encuentran sujetos a condición suspensiva, por lo que se trata de contratos de opción sujetos a condición.

De acuerdo a las estipulaciones contenidas en los contratos firmados con los clubes deportivos, éstos han otorgado a la recurrente el derecho de ser preferido para adquirir los derechos de transmisión de los partidos de fútbol, mediante el ejercicio de contratar o no, siempre que los clubes logren la clasificación para jugar las Copas CONMEBOL o Libertadores. Dicho de otro modo, si no se produce la clasificación de los clubes a los indicados eventos, el contrato que la recurrente suscribió con ellos no surtirá efecto, es decir no tendrá efecto la oferta por parte de éstos de preferir a aquella para cederle los derechos de transmisión de sus partidos y no surtirá efecto tampoco el derecho de la recurrente a gozar de la opción, si es que no se produce la clasificación de los clubes a las Copas CONMEBOL o Libertadores.

Si ninguno de los clubes logró la clasificación, la recurrente no puede ser preferida ni mucho menos ejercer la opción para adquirir el derecho de transmisión; por consiguiente, los pagos que se hayan efectuado por el concepto de "derecho de primera opción", devendrían en gastos no deducibles para efecto del Impuesto a la Renta desde que la obligación de pagarlos se tornó inexistente al no haberse producido la condición pactada para el nacimiento de ésta.

Rebajas a cuentas de ingresos y gastos por provisión de cobranza dudosa no sustentados documentariamente

1. Mediante el Requerimiento Nº 00027346 se solicitó a la recurrente que sustente por escrito, con la documentación fehaciente, el origen y naturaleza de las detracciones del 2.5% efectuadas a las cuentas de ingresos por ventas, con abono a la cuenta 121207-Ajuste Cable Mágico.

De acuerdo a la recurrente, dichas detracciones tienen por finalidad constituir interinamente una provisión mensual para las cuentas de cobranza dudosa, por lo que siendo interinas no requieren de documento que las sustente. En base a dicho argumento, en el resultado del referido requerimiento se consignó que la recurrente no sustentó que los montos detraídos mensualmente se encuentren incluidos en la provisión anual del ejercicio.

2. El 4 de enero de 2001 mediante el Requerimiento Nº 00027341 se solicitó a la recurrente que exhibiera la documentación sustentatoria original de la provisión de cobranza dudosa por el ejercicio de 1999.

Según lo indicado por la recurrente, se constituyó una provisión mensual detrayendo el 2.5% de los ingresos mensuales como provisión interina y adicionalmente se provisionaron los recibos vencidos con una antigüedad mayor a 180 días. Asimismo, precisó que los cargos a ingresos y a resultados se sustentaron mediante una relación que comprende el importe total de los recibos vencidos por más de 180 días contados a partir de la fecha de emisión.

Conforme a los resultados del requerimiento en mención, la recurrente presentó un medio magnético con el detalle de la provisión por la suma de US \$ 5'434,575.45, el mismo que no conciliaba con los importes consignados en el Balance General del año 1999 y sus balances auditados.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Asimismo, si bien la recurrente explicó la forma cómo se realizó la provisión y presentó el listado de sus clientes morosos, no presentó documentación sustentatoria que demostrase que efectuó las gestiones necesarias para el cobro a los clientes morosos.

3. En cuanto a la presentación del medio magnético en la etapa de fiscalización, conteniendo la información de los reparos, según el área acotadora, éste sólo contenía un listado de los clientes morosos, lo que se corroboró con lo señalado por la recurrente sobre el contenido de dicho medio magnético.

El 27 de julio de 2001 la recurrente presentó dos medios magnéticos, sin embargo, teniendo en cuenta que en la etapa de fiscalización dicha documentación sustentatoria había sido solicitada mediante Requerimientos N°s. 00027341, 00027346 y 00069507, no procedía admitirla de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario.

Que de lo actuado se tiene que:

Resolución de Determinación N° 012-03-0001402

La Resolución de Determinación N° 012-03-0001402 fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, siendo materia de controversia en la etapa de apelación, los gastos de arrendamiento de red no asociados a rentas gravadas, gastos por derechos de primera opción no devengados en el ejercicio, rebajas a cuentas de ingresos no sustentadas y provisión de cobranza dudosa no aceptada tributariamente.

a) Gastos por arrendamiento de red

Conforme con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774 y Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, vigentes durante el período acotado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Por su parte, el artículo 57° de la citada ley establece que tratándose de las rentas de tercera categoría los gastos se imputarán en el ejercicio gravable en que se devenguen.

Obra a folios 1127 a 1133 el contrato de arrendamiento de red suscrito entre Telefónica del Perú S.A.A. y la recurrente, por medio del cual la primera de las mencionadas dio en arrendamiento a la segunda una porción de su red de telecomunicaciones, para el uso exclusivo de dicha red en la prestación del servicio de distribución de radiodifusión por cable.

Conforme con la cláusula tercera del mencionado contrato las partes acordaron que la renta por el arrendamiento de la red se calcularía sumando los siguientes conceptos:

- La media aritmética entre el número de hogares pasados o capacidad de planta al inicio y al final del mes al que la renta corresponde, multiplicada por US\$ 3.50 y,
- La media aritmética entre el número de abonados conectados al inicio y al final del mes al que la renta corresponde, multiplicada por US\$ 5.00.

Es decir el arrendamiento de red consideraba un costo por capacidad de planta y un costo por hogar conectado, los que sumados daban el costo de arrendamiento de la red.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

En respuesta al Requerimiento Nº 00069511 (folios 82 a 84), la recurrente presentó un escrito en el que indicó que el concepto de "hogares pasados" correspondía a la cantidad de hogares por los que pasaba la red de cable y el de "hogares conectados" a los hogares que contaban con servicio de televisión por cable en condición de activo.

Asimismo, en dicho escrito la recurrente señaló que a partir de marzo de 1999, se efectuó una revisión del contrato de arrendamiento, al cual se le hace una modificación respecto al cálculo de la retribución por arrendamiento de red a S.A.A., debido a que la capacidad de planta constituida por el número de "hogares pasados" incluía también a los hogares conectados, sin embargo, hasta febrero de 1999 los hogares conectados habían sido considerados dos veces para el cálculo de la citada retribución.

Por su parte, la Administración consideró que al no estar referidos los "hogares pasados" a hogares que efectivamente recibían televisión por cable y por tanto que no generaban ingresos para la recurrente, la fracción de renta calculada en base a ellos no podía ser deducible como gasto para determinar la renta neta imponible del ejercicio 1999, debiendo ser diferida hasta el momento en que se encuentre asociada a rentas gravadas.

Al respecto, es necesario distinguir entre el objeto o prestación materia del contrato de la forma de retribución por dicha prestación. La primera está referida al servicio u obligación a la que se compromete una de las partes y la segunda a la contraprestación por dicha obligación o servicio. En el caso de autos, tal como consta en el contrato de arrendamiento celebrado entre la recurrente y S.A.A., es materia de arrendamiento la red de telecomunicaciones en sí, es decir el medio y la capacidad necesaria que permite a la recurrente desarrollar sus actividades referidas a prestar los servicios de televisión por cable, hecho que es independiente del número de hogares que contratan estos últimos servicios. La recurrente no retribuye el número de "hogares pasados" y "hogares conectados". Estos son sólo los elementos que se toman como referencia para establecer el monto de la retribución por el arrendamiento de la red.

En tal sentido, el servicio prestado por S.A.A. y por lo tanto el concepto retribuido, es el arrendamiento de la red de telecomunicaciones, siendo el concepto de "hogares pasados" uno de los elementos para establecer la contraprestación por dicho servicio.

Sin perjuicio de lo expuesto, debe tenerse en cuenta que la red de telecomunicaciones objeto de arrendamiento es una sola e indivisible, además, de acuerdo con las explicaciones proporcionadas por la recurrente, para prestar el servicio de televisión por cable, los cables coaxiales que conforman la red pasan inevitablemente por los hogares que no cuentan con dicho servicio ("hogares pasados"), afirmaciones que no fueron cuestionadas por la Administración.

En consecuencia, está acreditado que el importe pagado por la recurrente por concepto de arrendamiento de la red de telecomunicaciones se encuentra debidamente sustentado según se aprecia en el contrato analizado, por lo que debe dejarse sin efecto el reparo.

b) Gastos por "derecho de primera opción" no devengados

Al amparo del artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria repara gastos por S/. 2'802,464.00 por concepto de "derechos de primera opción" para torneos internacionales de fútbol a realizarse a partir del ejercicio 2000, los cuales se encontrarían contabilizados en la cuenta 635180-Transmisión de señales, debido a que no se habrían devengado en el ejercicio 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Según consta en el Anexo Nº 2 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001402 (folio 1550), el concepto reparado tiene su origen en los contratos celebrados por la recurrente con los clubes deportivos FBC Melgar, Cienciano del Cusco, Sport Boys Association, Social Deportivo Juan Aurich y Alianza Lima, los cuales serán materia de análisis a continuación.

b.1. Contrato celebrado con el Club Deportivo FBC Melgar (folios 1354 a 1360)

Obra en autos copia del "Contrato de Cesión de Derechos Exclusivos para la Transmisión por Televisión de los Partidos de Fútbol del Club FBC Melgar en el Campeonato Descentralizado y Otros Campeonatos". En la cláusula segunda del contrato se indica que la recurrente desea contratar la adquisición de los derechos universales y exclusivos para la transmisión por televisión de los partidos de fútbol que juegue el club con motivo de su participación en el Campeonato Descentralizado del año 1999 y en las Copas Libertadores y CONMEBOL correspondientes al año 2000, en caso que logre la clasificación en estos torneos.

En la cláusula tercera, se establece que el club otorga a la recurrente, a cambio de la contraprestación que se señala en la cláusula cuarta, el derecho a:

- i) Transmitir en forma exclusiva, ya sea en directo o en diferido, a través de televisión abierta, cerrada, por cable o por cualquier otro sistema de difusión por televisión, así como por radio, los partidos que juegue como local en el Campeonato Descentralizado del año 1999, los partidos que deba disputar en caso ninguno de los dos equipos tuviera la calidad de local, así como los partidos que juegue como local en la Copa CONMEBOL y en la Copa Libertadores, correspondientes al año 2000, en caso clasificara para dichos campeonatos.
- ii) Ser preferido para adquirir los derechos de transmisión de las Copas CONMEBOL y Libertadores correspondientes al año 2001, si lograrse clasificar para dichos torneos, y de los partidos que juegue como local en el Campeonato Descentralizado del año 2000.
- iii) Ser preferido para adquirir los derechos exclusivos sobre los uniformes de los jugadores del Club para difundir la publicidad que considere conveniente, y el derecho a ser auspiciador oficial de los partidos que dispute en el Campeonato Descentralizado.

Conforme con la cláusula cuarta, como contraprestación por los derechos cedidos para transmitir en forma exclusiva los partidos de fútbol en el Campeonato Descentralizado del año 1999, la recurrente debía pagar la suma de US\$ 175,000.00 más el Impuesto General a las Ventas. En forma similar, por los derechos para transmitir en forma exclusiva los partidos que juegue en las Copas CONMEBOL y Libertadores del año 2000, la recurrente se obligaba a pagar el importe de US\$ 175,000.00, aun cuando no lograrse clasificar para tales eventos.

b.2. Contrato celebrado con el Club Sport Boys Association (folios 1342 a 1349)

Obra en autos copia del "Contrato de Cesión de Derechos Exclusivos para la Transmisión por Televisión de los Partidos de Fútbol del Club Sport Boys Association en los Campeonatos Descentralizados". En la cláusula segunda del contrato se establece que la recurrente desea contratar la adquisición de los derechos universales y exclusivos para la transmisión por televisión de los partidos de fútbol que juegue el club con motivo de su participación en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005, así como en las Copas Libertadores y CONMEBOL correspondientes a los años 2000 a 2006, en caso lograrse la clasificación en estos torneos.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Asimismo en la cláusula tercera, se establece que el club otorga a la recurrente, a cambio de la contraprestación señalada en la cláusula cuarta, el derecho a:

- i) Transmitir en forma exclusiva, ya sea en directo o en diferido, a través de televisión abierta, cerrada, por cable o por cualquier otro sistema de difusión por televisión, los partidos que juegue como local en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005, los partidos que deba disputar en los referidos años en caso ninguno de los dos equipos tuviera la calidad de local, así como los partidos que juegue como local en la Copa CONMEBOL, en la Copa Libertadores y amistosos internacionales, correspondientes a los años 2000 a 2006, en caso clasificara para dichos torneos.
- ii) Ser preferido para adquirir los derechos de transmisión de las copas CONMEBOL y Libertadores correspondientes al año 2007, si lograra clasificarse para dichos torneos, y de los partidos que juegue como local en el Campeonato Descentralizado del año 2006.
- iii) Ser preferido para adquirir los derechos exclusivos sobre los uniformes de los jugadores del Club para difundir la publicidad que considere conveniente, y para adquirir el derecho a ser auspiciador de los partidos que dispute en el Campeonato Descentralizado.
- iv) Realizar sorteos entre los clientes de su servicio Cable Mágico de 200 entradas para el estadio por partido y colocar ocho paneles publicitarios en el estadio donde el club dispute los partidos de fútbol de los campeonatos nacionales de los años 1999 a 2005, en calidad de local.

En la cláusula cuarta del contrato, se establece que como contraprestación por los derechos cedidos, la recurrente debía pagar la suma total de US\$ 2'843,000.00 más el Impuesto General a las Ventas, dentro de la que se encuentra comprendida la suma de US\$ 84,000.00 por torneo descentralizado y US\$ 63,000.00 por torneos internacionales (Copas CONMEBOL, Libertadores y otros torneos amistosos) como gasto por el ejercicio 1999.

b.3. Contrato celebrado con el Club Deportivo Juan Aurich (folios 1335 a 1341)

En forma similar al caso anterior, obra en autos copia del "Contrato de Cesión de Derechos Exclusivos para la Transmisión por Televisión de los Partidos de Fútbol del Club Deportivo Juan Aurich de Chiclayo en los Campeonatos Descentralizados", que en la cláusula segunda establece que la recurrente desea contratar la adquisición de los derechos universales y exclusivos para la transmisión por televisión de los partidos de fútbol que juegue el club con motivo de su participación en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005 así como en las Copas Libertadores y CONMEBOL correspondientes a los años 2000 a 2006, en caso lograra la clasificación en dichos torneos.

En la cláusula tercera establece que el club otorga a la recurrente, a cambio de la contraprestación señalada en la cláusula cuarta, el derecho a:

- i) Transmitir en forma exclusiva, ya sea en directo o en diferido, a través de televisión abierta, cerrada, por cable o por cualquier otro sistema de difusión por televisión, así como por radio, los partidos que juegue como local en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005, los partidos que deba disputar en los referidos años en caso ninguno de los dos equipos tuviera la calidad de local, los partidos que juegue como local en la Copa CONMEBOL y en la Copa Libertadores correspondientes a los años 2000 a 2006, en caso clasificara para dichos campeonatos, y los torneos internacionales y partidos amistosos, en los que el club tenga la condición de local.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

- ii) Ser preferido para adquirir los derechos de transmisión de las copas CONMEBOL y Libertadores correspondientes al año 2007, si lograrse clasificar para dichos torneos, y de los partidos que juegue como local en el Campeonato Descentralizado del año 2006.
- iii) Ser preferido para adquirir los derechos exclusivos sobre los uniformes de los jugadores del Club para difundir la publicidad que considere conveniente, y para adquirir el derecho a ser auspiciador oficial de los partidos que dispute en el Campeonato Descentralizado.
- iv) Realizar sorteos entre los clientes de su servicio Cable Mágico de 200 entradas para el estadio por partido.

En la cláusula cuarta del contrato, se establece que como contraprestación por los derechos cedidos la recurrente debía pagar la suma total de US\$ 1'988,000.00 más el Impuesto General a las Ventas, dentro de la que se encuentra comprendida la suma de US\$ 68,000.00 por torneo descentralizado y US\$ 68,000.00 por torneos internacionales (Copas CONMEBOL, Libertadores y otros torneos amistosos) como gasto del ejercicio 1999.

Como se puede apreciar, en los contratos antes mencionados se pueden distinguir hasta tres tipos de derechos adquiridos por la recurrente: 1) la exclusividad para la transmisión de los partidos que jueguen estos equipos en los Campeonatos Descentralizados, así como en las Copas Libertadores, CONMEBOL y otros torneos internacionales o partidos amistosos, en caso de clasificar a estos torneos, realizados en los años que indican los contratos, 2) derecho de preferencia para adquirir los derechos de transmisión de los partidos que disputen dichos clubes en los torneos antes mencionados, a realizarse en el año siguiente al último por el que se cedieron los derechos de transmisión (años 2000 y 2001 para Melgar, 2006 y 2007 para Sport Boys, 2006 y 2007 para Juan Aurich), y 3) derecho de preferencia para adquirir los derechos exclusivos sobre los uniformes para publicidad, así como ser auspiciador, colocar paneles y realizar sorteos de entradas.

De acuerdo con los papeles de trabajo de fiscalización, en la resolución de determinación impugnada y en la resolución apelada, son objeto de reparo los gastos no devengados en el ejercicio 1999 por concepto de "derecho de primera opción" para torneos internacionales de fútbol a realizarse durante el año 2000 (Copas CONMEBOL, Libertadores y otros torneos internacionales), fundándose en que los gastos efectuados para adquirir estos derechos no se devengaron en el ejercicio 1999, toda vez que estaban referidos a partidos que se jugarían en el ejercicio 2000 sólo si es que los equipos clasificaban a dichos torneos, lo cual constituye una condición suspensiva del contrato.

Así, en el Anexo Nº 2 de la resolución de determinación impugnada y en el Anexo Nº 01 del Resultado del Requerimiento Nº 00027062 (folio 151), se aprecia que como "derechos de primera opción" la Administración repara los importes de US\$ 175,000.00, US\$ 63,000.00 y US\$ 68,000.00 correspondientes a los clubes FBC Melgar, Sport Boys Association y Juan Aurich, respectivamente. Sin embargo, como se puede observar de lo expuesto en los párrafos precedentes, dichas sumas no corresponden a los "derechos de primera opción", sobre los cuales no se pactó retribución alguna, sino a la retribución por los derechos para transmitir en forma exclusiva los torneos internacionales de fútbol a realizarse durante el año 2000 (Copas Libertadores y CONMEBOL y otros torneos internacionales), en caso los mencionados clubes clasificaran a dichos torneos.

De lo expuesto se desprende que a fin de determinar el período en el que se devengó el gasto correspondiente a la retribución por derecho de transmisión exclusiva de los torneos internacionales de fútbol a realizarse en el año 2000, es decir, el período en el que nació la obligación de pagar dicha retribución, previamente es necesario analizar el período en el que se adquirió y perfeccionó el derecho que dio lugar a tal obligación y que constituye su contrapartida, para lo cual resulta necesario analizar la naturaleza jurídica del derecho en cuestión.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Al respecto, cabe indicar que los mencionados contratos, en cuanto al aspecto bajo análisis, son contratos de tipo aleatorio, pues en la fecha en que se suscribieron, el derecho de transmitir en forma exclusiva los partidos que eventualmente jugarían los citados clubes en los torneos internacionales del año 2000, constituía una esperanza incierta, pues dependía de un hecho que podía no ocurrir, esto es, que tales clubes clasificaran a alguno de los referidos torneos, sin embargo, el objeto de estos contratos en lo referente al derecho materia de análisis, era precisamente adquirir dicha expectativa o posibilidad, pues con ello se aseguraba la exclusividad en las respectivas transmisiones en caso llegara a ocurrir el hecho esperado.

Con relación a este tipo de contratos, el numeral 1 del artículo 1409° y el artículo 1410° del Código Civil establecen que *"la prestación materia de la obligación creada por el contrato puede versar sobre: 1. Bienes futuros, antes de que existan en especie, y también la esperanza incierta de que existan, salvo las prohibiciones establecidas por la ley"*, y que *"cuando la obligación creada por el contrato recae sobre un bien futuro, el compromiso de entrega queda subordinado a su existencia posterior, salvo que la obligación verse sobre una esperanza incierta, caso en el cual el contrato es aleatorio..."*.

Sobre el particular, Manuel de la Puente señala que *"el concepto de bien comprende no sólo las cosas materiales sino también los derechos..."*, precisando que *"si se entiende por bien toda entidad, material o inmaterial, que tenga existencia autónoma y pueda ser sometida al poder de las personas como medio de satisfacerles una utilidad, es bien futuro, según definición de Bianca, el bien actualmente inexistente como objeto autónomo de derechos de goce, pero susceptible de llegar a existir"*. Agrega que *"desde luego, debe haber una posibilidad razonable de que el bien llegue a existir, aun sin desconocer el riesgo que ello no ocurra, desde que la razón de ser del contrato sobre bien futuro es que el bien sea susceptible de existencia"*¹.

En cuanto a las modalidades de contratación sobre bienes futuros, el mismo autor, citando a Diez-Picazo señala que *"en todos los casos en que el contrato recae sobre cosas futuras, los contratantes asumen la obligación de realizar todas aquellas actividades que sean necesarias y que estén a su mano para lograr que la cosa futura llegue a tener existencia real (...). Esto se aplica tanto cuando el contrato sólo despliega su eficacia cuando exista el bien (emptio rei speratae), como cuando una de las partes asuma el riesgo de que el bien no llegue a existir (emptio spei)"*².

Con relación a esta última modalidad, el citado autor refiere que tiene *"el carácter de contrato aleatorio típico"*³.

Ahora bien, por contrato aleatorio se entiende *"aquel en el que las pérdidas o las ganancias dependen del azar y donde las partes renuncian a los efectos legales del caso fortuito. Se consideran contratos aleatorios el de seguro, el de renta vitalicia, el juego y la apuesta"*⁴.

Cabe señalar que la Administración en la resolución apelada afirma que estamos frente a contratos de opción sujetos a condición suspensiva, en los cuales la obligación asumida por la recurrente (que la Administración Tributaria calificó erróneamente como derecho de primera opción) no surtiría efecto si es que no se producía la condición, esto es, la clasificación de los clubes a los referidos torneos.

¹ De la Puente y Lavalle, Manuel. "El Contrato en General. Comentarios a la Sección Primera del Libro VII del Código Civil". Biblioteca Para Leer el Código Civil. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial 1991. Vol. XI, Primera Parte, Tomo III, páginas 414 y 415.

² Ibidem. Página 416.

³ Ibidem. Página 428.

⁴ Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Heliasta S.R.L., 1974, Octava Edición, Tomo I, página 500.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Sin embargo, tal como se expuso en párrafos anteriores, estamos frente a contratos de tipo aleatorio, conforme a los cuales la recurrente sí adquirió derechos, que consisten en la seguridad que durante el período transcurrido entre la firma del contrato respectivo y la existencia o certeza de la inexistencia del evento esperado (la clasificación a los torneos internacionales a realizarse en el año 2000), ninguna empresa podía acceder al derecho a la transmisión exclusiva, pactándose en los referidos contratos una penalidad en caso de incumplimiento por parte del club.

En el caso de autos durante 1999 los citados clubes otorgaron a la recurrente, por la vía contractual, la seguridad del derecho a la transmisión exclusiva, una vez que en dicho año ocurriera la clasificación a los torneos internacionales del año 2000.

Al cierre del ejercicio 1999 ninguno de los tres clubes clasificó para participar en las Copas Libertadores y CONMEBOL del año 2000, sin embargo los montos de los derechos asignados al ejercicio 1999 por estos certámenes constituyó un gasto para la recurrente deducible en ese ejercicio, teniendo en cuenta que conforme con la naturaleza de los referidos contratos, los montos acordados con los clubes serían pagados en cualquier caso, clasificasen o no a los citados eventos internacionales, por lo que procede dejar sin efecto el reparo en este extremo.

b.4. Contrato celebrado con el Club Cienciano del Cusco (folios 1372 a 1379) y Contrato celebrado con el Club Alianza Lima (folios 1363 a 1371)

- a) Contrato con el Club Cienciano del Cusco: obra en autos copia del "Contrato de Cesión de Derechos Exclusivos para la Transmisión de los Partidos de Fútbol del Club Cienciano del Cusco por medio de Televisión", en el cual se establece en la cláusula segunda que la recurrente desea contratar la adquisición de los derechos universales y exclusivos para la transmisión por televisión de los partidos de fútbol que juegue el club con motivo de su participación en los Campeonatos Descentralizados de los años 1998 a 2000.

La cláusula tercera del contrato establece que otorgará a la recurrente el derecho a transmitir, en forma exclusiva, ya sea en directo o en diferido, a través de televisión abierta, cerrada, por cable, así como cualquier otro medio de difusión de televisión que la técnica permita, los partidos que juegue como local en los Campeonatos Descentralizados de 1998, 1999 y 2000 y los partidos que dispute cuando ninguno de los dos equipos tenga calidad de local, ya sea en una liguilla o en un partido de definición. Conforme con la cláusula cuarta del contrato por la cesión de estos derechos la recurrente debía pagar la suma total de US \$ 600,000.00 más el Impuesto General a las Ventas, correspondiendo a cada uno de los citados ejercicios, una tercera parte de dicha suma.

Por otro lado, en la cláusula séptima se estipula que la recurrente podrá organizar partidos internacionales para el club durante la vigencia del contrato. Asimismo, en la cláusula octava se establece que el club otorgaría a la recurrente la "primera opción para la cesión de los derechos de transmisión" de los partidos que le corresponda jugar en las Copas Libertadores y CONMEBOL de los años 1999, 2000 y 2001, si lograrse la clasificación a esos torneos, y de los partidos que le corresponda jugar en el Campeonato Descentralizado del año 2001.

Como contraprestación por los derechos referidos en las cláusulas séptima y octava, esto es, por los derechos a organizar partidos internacionales y los derechos de primera opción, la recurrente debía abonar la suma total de US\$ 300,000.00 más el Impuesto General a las Ventas, dentro de la que se encuentra comprendida la suma de US\$ 100,000.00 como gasto del ejercicio 1999 de los derechos otorgados.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Como se puede apreciar, con el Club Cienciano del Cusco, la recurrente pactó específicamente, además de la cesión de los derechos de transmisión, la adquisición de derechos de "primera opción", siendo los primeros retribuidos independientemente de los segundos. Sin embargo, es de notar que la contraprestación de US\$ 100,000.00 no sólo retribuyó los derechos de primera opción sino también los derechos de organización de partidos internacionales, cuya deducción no ha sido objetada por la Administración, no obstante lo cual, dicha entidad procedió a reparar la totalidad de la referida contraprestación.

De otra parte, mediante las cláusulas novena y décima del contrato, el club reconoció que no podía celebrar contratos de cesión de derechos de transmisión por televisión de sus partidos con cualquier otra empresa, ni podía celebrar contratos sobre sus derechos respecto a las Copas Libertadores y CONMEBOL de los años 1999 a 2001, si no cumplía con respetar la primera opción, debiendo pagar como penalidad la cantidad de US\$ 600,000.00 en caso de incumplimiento.

- b) Contrato con el Club Alianza Lima: obra en autos copia del "Contrato de Cesión de Derechos Exclusivos para la Transmisión por Televisión de los Partidos de Fútbol del Club Alianza Lima en los Campeonatos Descentralizados", en cuya cláusula segunda se establece que la recurrente desea contratar la adquisición de los derechos universales y exclusivos para la transmisión por televisión de los partidos de fútbol que juegue el club con motivo de su participación en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005.

En la cláusula tercera, sobre objeto del contrato y derechos cedidos se indica que el club otorga a la recurrente el derecho a:

- i) Transmitir en forma exclusiva, ya sea en directo o en diferido, a través de televisión abierta, cerrada, por cable o por cualquier otro sistema de difusión por televisión, así como por radio, los partidos que juegue como local en los Campeonatos Descentralizados de los años 1999 a 2005, así como los partidos que deba disputar en los referidos años en caso ninguno de los dos equipos tuviera la calidad de local.
- ii) Ser preferido para adquirir los derechos de transmisión de las Copas CONMEBOL y Libertadores correspondientes a los años 1999 a 2005, si lograra clasificarse para estos torneos, y de los partidos que juegue como local en el Campeonato Descentralizado del año 2006.
- iii) Ser preferido para adquirir el derecho a ser auspiciador del club mediante la contratación de publicidad en el uniforme.

Según lo estipulado en la cláusula cuarta del contrato, como contraprestación por los derechos a que se refiere la cláusula anterior, la recurrente debía abonar al club la suma total de US\$ 8'651,000.00, más el Impuesto General a las Ventas, dentro de la que se encuentra comprendida la suma de US\$ 960,000.00 como gasto del ejercicio 1999 por los derechos concedidos.

Asimismo, de acuerdo con la cláusula décima del contrato, el club otorgó a la recurrente el derecho de preferencia para la cesión de los derechos de transmisión de las Copas CONMEBOL y Libertadores de años 1999 a 2005, de acuerdo con el procedimiento señalado por dicha cláusula.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

De otro lado, las cláusulas décimo primera y décimo segunda del contrato establecían que lo acordado en dicho contrato cubría los derechos de transmisión para televisión para todo el territorio nacional, así como para el extranjero, en consecuencia, el club se encontraba impedido de ceder a terceros cualquier derecho de difusión o transmisión respecto a los derechos referidos en la cláusula tercera (entre ellos, el derecho a ser preferido para adquirir los derechos de transmisión), pudiendo la recurrente exigir al club el pago de una penalidad ascendente a una suma igual al total de la contraprestación aún no devengada, sin perjuicio de la indemnización por daño ulterior, y adicionalmente deberá restituir los montos que se le hubieran adelantado, en caso de incumplimiento por parte del club.

- c) A diferencia de los tres primeros contratos analizados, en estos dos últimos se puede observar que se pactó el derecho de primera opción para la cesión de los derechos de transmisión de los partidos que le corresponda jugar al Club Cienciano en las Copas Libertadores y CONMEBOL de los años 1999, 2000 y 2001 y el derecho de preferencia para adquirir los derechos de transmisión de los partidos que le corresponda jugar al Club Alianza Lima en las Copas CONMEBOL y Libertadores correspondientes a los años 1999 a 2005, si cada uno de los indicados clubes lograsen clasificar para dichos torneos.

De acuerdo con los referidos contratos, tanto el derecho de primera opción para la cesión de los derechos de transmisión como el derecho de preferencia para adquirir los derechos de transmisión, obligaban a los clubes contratantes a no otorgar los derechos de transmisión a otra empresa en caso lograsen clasificar a los torneos internacionales.

Asimismo, de acuerdo con una interpretación conjunta de las cláusulas de los citados contratos efectuada conforme con lo dispuesto por el artículo 169º del Código Civil, dichos clubes no podían realizar ningún acto que modificara, restringiera o dificultara de cualquier forma el ejercicio futuro de los mencionados derechos de primera opción y de preferencia, incluso antes que se produzca la clasificación a los indicados torneos.

De lo expuesto, cabe concluir que los derechos contratados por la recurrente con los Clubes Alianza Lima y Cienciano, reparados por la Administración, no son derechos sujetos a condición suspensiva y por ende carentes de eficacia como afirma aquella, sino contratos de tipo aleatorio en los que la contraprestación de cargo de la recurrente tenía por objeto otorgarle la seguridad jurídica que desde el momento de la firma del contrato hasta la adquisición efectiva de los derechos de transmisión en caso de producirse el evento esperado (la clasificación a los torneos internacionales), o la certeza que tales derechos no llegaran a existir al no producirse dicho evento, la recurrente tenía el derecho a ser preferida frente a cualquier otra empresa para contratar los derechos de transmisión.

En consecuencia, la recurrente en el ejercicio 1999 sí adquirió el derecho que originó el devengo del pago de la respectiva contraprestación en dicho ejercicio, que consiste en la seguridad que ninguna otra empresa podía ser preferida para adquirir los referidos derechos de transmisión en caso ocurriera el evento esperado en el año 2000 (la clasificación a los torneos internacionales), razón por la cual debe levantarse el reparo en este extremo.

- c) Rebajas no sustentadas en las cuentas de ingresos y provisión por cobranza dudosa no aceptada tributariamente

En los anexos de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001402 se aprecia que la Administración reparó la suma de S/. 5'132,308.00 correspondiente a detracciones efectuadas a las Cuentas de Ingresos: 701100-Cuota de Abono, 701200-Cuota de Conexión, 701300-Pay per View,



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

701400-Publicidad, 701500-Alquiler de Convertidor, 701600-Revista Adicional, 701700-Servicios Premium Facturados, 701900 Otros Ingresos y 709760-Devolución sobre Ventas, debido a que dichas detracciones no fueron sustentadas por la recurrente. Asimismo, reparó el importe de la cuenta 684110-Provisión de Cobranza Dudosa Multimedia, ascendente a S/. 13'151,044.00, debido a que la recurrente no sustentó documentariamente las gestiones efectuadas para determinar la incobrabilidad de dichas cuentas.

Al respecto, obra a folio 107 el Requerimiento Nº 00027346 mediante el cual la Administración solicitó a la recurrente que sustentara con la documentación fehaciente, el origen y naturaleza de las detracciones reparadas, efectuadas a las cuentas de ingresos en un porcentaje de 2.5%, con abono a la cuenta 121207-Ajuste Cable Mágico, según el detalle contenido en su Anexo Nº 1 (folios 97 a 106).

En respuesta, la recurrente presentó un escrito (folio 96) en el que señala que las detracciones observadas tienen como finalidad constituir interinamente provisiones mensuales para las cuentas de cobranza dudosa, con fines de presentación en los estados financieros mensuales, siendo que al final del ejercicio, la provisión se determina de conformidad con las normas contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Por su parte, la Administración deja constancia en el Resultado del Requerimiento Nº 00027346 (folio 107) que la recurrente no sustentó haber realizado el ajuste correspondiente y que las detracciones en cuestión se encuentran contenidas en la provisión anual del ejercicio. Agrega que dentro de sus estados financieros al 31 de diciembre de 1999, la provisión por deudas de cobranza dudosa asciende a S/. 13'151,044.23.

Al respecto, la recurrente explica que la provisión por cobranza dudosa total del ejercicio 1999 ascendió a S/. 18'283,352.23, importe constituido por S/. 5'132,308.00 correspondiente a las detracciones reparadas y por S/. 13'151,044.23 que también fueron objeto de observación.

Con relación a la suma de S/. 13'151,044.23 registrada en la cuenta 684110-Provisión de Cobranza Dudosa Multimedia, la Administración emitió el Requerimiento Nº 00069507 (folio 95), a través del cual solicitó su sustentación. En respuesta, la recurrente presentó el escrito Nº 002916 (folio 94) del 14 de febrero de 2001, en el que señala que adjunta un disco compacto con el detalle de los abonados que conforman la provisión por cobranza dudosa al 31 de diciembre de 1999, indicando el estado de cuenta corriente de cada uno así como el corte del servicio de cable a los abonados que se encuentran en morosidad. Sin embargo, a criterio de la Administración dicha información no acreditaba la provisión efectuada pues sólo contenía un listado de los clientes morosos. En consecuencia, en el resultado del requerimiento (folio 95) se dejó constancia que no se sustentó con la documentación fehaciente original, el íntegro de la cuenta 684110.

Cabe indicar que con anterioridad al Requerimiento Nº 00069507, la Administración emitió el Requerimiento Nº 00027341 (folio 122) del 4 de enero de 2001, en el que solicitó la exhibición de la documentación sustentatoria original de parte de la provisión por cobranza dudosa del ejercicio, según anexo adjunto, hasta por la suma de US\$ 57,260.97. Conforme con el resultado de este último requerimiento (folio 122), la recurrente no cumplió con entregar el sustento de acuerdo con la legislación vigente, artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso f) del artículo 21º del reglamento, por lo que procedió a emitir el Requerimiento Nº 00069507 antes mencionado, por la totalidad de la provisión.

De conformidad con el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774 y Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, son deducibles para determinar la renta neta de tercera categoría los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

El inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, establece que para efectuar la provisión por cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37º de la citada ley se requiere que:

- i) Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de los documentos, o el inicio de los procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.
- ii) La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.
- iii) La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considera equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 de este inciso se estime de cobranza dudosa.

En el caso de autos, de acuerdo con lo que se observa en los estados financieros de la recurrente (folios 23 a 32), se tiene que las provisiones por cobranza dudosa efectuadas durante el ejercicio 1999 se estarían reflejando, para efecto de su Balance General, tanto en la cuenta 192700-Provisión Cobranza Dudosa que contendría la suma de S/. 13'151,044.23, como en la cuenta 121207-Ajuste Cable Mágico que contendría los S/. 5'132,308.00 detráidos de las cuentas de ingresos. En cuanto al Estado de Ganancias y Pérdidas, dichas provisiones habrían afectado la determinación de la renta neta del ejercicio a través de la cuenta 68 (684110-Provisión Cobranza Dudosa Multimedia), en la que se reflejarían los S/. 13'151,044.23 y mediante las deducciones a las cuentas de ingresos por S/. 5'132,308.00.

Si bien el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta condiciona la deducción de las provisiones de cobranza dudosa a su discriminación en el Libro Inventarios y Balances, no establece que dicho registro discriminado se deba efectuar en una cuenta específica del balance general o que para afectar los resultados del ejercicio se deba utilizar determinada cuenta de gastos. En tal sentido, se debe entender que en el presente caso se está ante una provisión total por cobranza dudosa de S/. 18'283,352.23, reparada en su totalidad por la Administración a través de las observaciones a la cuenta 684110 y a las deducciones a las cuentas de ingresos 701100, 701200, 701300, 701400, 701500, 701600, 701700, 701900 y 709760.

La Administración señala que las provisiones por cobranza dudosa efectuadas no cumplirían con lo dispuesto por el inciso f) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues si bien la recurrente habría explicado la forma en la que éstas se realizaron, no cumplió con acreditar las gestiones de cobranza a las que se refiere dicha norma como condición para efectuar la deducción.

Al respecto la recurrente refiere que, ante la morosidad de sus clientes se iniciaban acciones telefónicas de cobranza y cuando se producía el incumplimiento de pago de dos o más facturas se encargaba la gestión de cobro a empresas contratadas especialmente para ello, las que requerían el pago mediante llamadas telefónicas, visitas y envío de cartas. Si después de realizadas las gestiones de cobranza los clientes no cumplían con el pago de la deuda, se procedía a la suspensión o corte del servicio y finalmente después de 180 días del corte, se efectuaba la baja del servicio.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Agrega la recurrente que debido al volumen de clientes morosos, las empresas de cobranza no conservaron los cargos relacionados con la documentación enviada en su oportunidad a los deudores, por lo que adjunta constancias de dichas empresas en las que afirman haber realizado las gestiones de cobranza habiendo omitido conservar la documentación respectiva. Asimismo, adjunta copia de facturas emitidas por dichas empresas por comisiones de cobranza extrajudicial y gestión de recuperación.

Con relación a las constancias presentadas debe señalarse que al no estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado, no desvirtúan las acotaciones de la Administración. En lo que respecta a las copias de las facturas por gestión de recuperación, debe indicarse que en ellas no se identifica a qué acreencias están referidas y por lo tanto no acreditan que correspondan a las deudas provisionadas al cierre del ejercicio y, en cuanto a las facturas por comisión de cobranza, estarían referidas a deudas que efectivamente llegaron a cobrarse, por lo que no desvirtúan los reparos.

Por otro lado, la recurrente alega que las provisiones reparadas se encontrarían sustentadas en los medios magnéticos presentados en la etapa de reclamación, los que además demostrarían las gestiones de cobranza de las cuentas provisionadas y las dificultades financieras de los deudores mediante estados de cuenta corriente que muestran un reiterado comportamiento de falta de pago. Dichos medios magnéticos no fueron meritutados por la Administración en atención a lo dispuesto por el artículo 141º del Código Tributario, toda vez que no fueron presentados durante la etapa de fiscalización, no obstante haber solicitado dicha documentación sustentatoria mediante los Requerimientos N.ºs. 00027341, 00027346 y 00069507.

Sin embargo, la recurrente afirma que en los requerimientos emitidos durante la fiscalización la Administración solicitó la sustentación en forma general, sin indicar el tipo de documentación que consideraba pertinente, lo que habría generado confusión respecto a los documentos que debían presentarse.

Asimismo, sostiene que no le es de aplicación el artículo 141º en referencia, debido a que en el ejercicio 1999 no tenía Impuesto a la Renta por pagar pues según su declaración anual rectificatoria presentada el 11 de octubre de 2001, tenía una pérdida arrastrable acumulada ascendente a S/. 108'992,881.00 (conformada por la pérdida acumulada al ejercicio 1998 de S/. 70'792,622.00 según la declaración jurada anual de dicho año, y por S/. 34'657,824.00 de pérdida del año 1999), de la cual sólo se consignó en su declaración original S/. 32'552,731.00 pues el sistema no habría permitido consignar en las casillas 100 al 113, el Impuesto a la Renta diferido ni las participaciones de los trabajadores diferidas, cuyo efecto era aumentar la pérdida del ejercicio.

En cuanto a la observación efectuada por la recurrente sobre los requerimientos emitidos durante la fiscalización, según se indicó en los párrafos precedentes, a través de ellos se solicitó a la recurrente el sustento de las deducciones del 2.5% de los ingresos y de las cuentas de cobranza dudosa. Debe tenerse en cuenta que tanto la Ley del Impuesto a la Renta como su reglamento, contemplan los requisitos y forma cómo deben sustentarse tributariamente las provisiones de cobranza dudosa, siendo dichas normas de conocimiento público, no pudiendo por tanto la recurrente alegar su desconocimiento. En efecto, el inciso f) del artículo 21º del reglamento antes citado señala expresamente que la provisión al cierre de cada ejercicio debe figurar en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

Estando en una fiscalización de sus obligaciones tributarias, la recurrente se encontraba obligada a exhibir la documentación que acreditase que las mismas cumplían con lo dispuesto en las normas antes referidas a efecto de su deducción de la renta neta imponible, lo cual fue solicitado expresamente por la Administración mediante los mencionados requerimientos. En tal sentido, se desvirtúa el primer argumento vertido por la recurrente.

Con relación al segundo argumento cabe tener en cuenta que el artículo 141º del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816 y Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, aplicables al caso de autos, establece que 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 originó por su causa, o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación. Como se puede observar, la norma contempla dos supuestos de excepción que permite a la Administración admitir los medios probatorios presentados por los deudores tributarios en la etapa de reclamación.

Con relación al primer supuesto, la recurrente no acreditó que la omisión no se originó por su causa, y en cuanto al segundo supuesto, la recurrente no ha acreditado el pago o afianzamiento del importe de la deuda materia del presente reparo, requisito necesario para la admisión a trámite de la prueba requerida y no presentada en fiscalización, por lo que la denegatoria de la Administración de admitir como prueba los medios magnéticos presentados por la recurrente en la etapa de reclamación se encuentra arreglada la ley.

Considerando que conforme con lo expuesto la recurrente no acreditó el cumplimiento de los requisitos establecidos por la legislación del Impuesto a la Renta para deducir las provisiones y detracciones por cobranza dudosa efectuadas en el ejercicio 1999 de la renta neta imponible, no procede admitir como medio probatorio la documentación o medios magnéticos presentados por la recurrente en la reclamación, por lo que debe mantenerse el reparo analizado en este punto.

Teniendo en cuenta lo concluido respecto a los reparos analizados en los puntos a), b) y c), debe declararse la nulidad e insubsistencia de la apelada, a fin que la Administración recalculé la renta neta imponible y la deuda tributaria o crédito, debiendo considerar el arrastre de la pérdida tributaria acumulada de ejercicios anteriores, así como la pérdida del ejercicio 1999.

Resolución de Multa Nº 012-02-0004272

La Resolución de Multa Nº 012-02-0004272 fue emitida por haber incurrido en la infracción prevista en el numeral 1 el artículo 178º del Código Tributario respecto al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, la que de acuerdo con la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario, aprobada mediante la Ley Nº 27038, se encuentra sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido.

En el caso de autos, la omisión sobre la cual se calculó la sanción fue establecida en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001402, por lo que considerando lo concluido respecto a este valor, debe declararse también la nulidad e insubsistencia de la apelada en este extremo a fin que la Administración recalculé el importe de la multa luego de establecer el adeudo tributario final.

Con las vocales vocal Zelaya Vidal y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.



Tribunal Fiscal

Nº 02976-2-2004

RESUELVE:

Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia N° 015-4-14192 del 19 de setiembre de 2001, debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento de acuerdo con lo expuesto por la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


BARRANTES TAKATA
VOCAL


ESPINOZA BASSINO
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
EB/HL/FP/jcs.