



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

EXPEDIENTE N° : 4852-2003
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 8 de setiembre de 2004

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150150000032 emitida con fecha 9 de julio de 2003 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06619-4-2002 del 15 de noviembre de 2002, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°s 012-03-0001631, 012-03-0001636, 012-03-0001638 y 012-03-0001628 por el Impuesto a la Renta de los ejercicios gravables 1996 a 1999, respectivamente, y contra las Resoluciones de Multa N°s 012-02-0004934, 012-02-0004946, 012-02-0004950 y 012-02-0004919 emitidas por las infracciones previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución N° 06619-4-2002 del 15 de noviembre de 2002, este Tribunal respecto de la Resolución de Intendencia N° 015-4-14948 del 19 de marzo de 2002, resolvió declararla: i) nula en cuanto a los reparos por "Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo", "Contribución a gastos", "Diferencia de cambio por pasivos en moneda extranjera correspondientes a activos fijos", ii) nula e insubsistente con relación a los reparos por "Otros gastos del directorio" en el extremo referido a los pasajes de la Sra. Cecilia , "Reversiones realizadas en el ejercicio 1997 por los conceptos "Contratistas Mantenimiento – País" y "Programa de Adecuación y Manejo Ambiental – PAMA", "Diferencia de cambio e intereses de préstamos de J.P. Morgan Inc. para compra de acciones", "Servicios prestados por terceros: Honorarios entidades jurídicas país", "Amortización de intangibles y provisiones para cuentas de cobranza dudosa", las Resoluciones de Multa N°s 012-02-0004934, 012-02-0004946, 012-02-0004950, 012-02-0004919 y la compensación con los créditos determinados con motivo de las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente, iii) revocarla respecto al reparo "Gastos varios", y iv) confirmarla en los demás extremos impugnados;

Que la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 0150150000032, materia de apelación, emitida como consecuencia de lo dispuesto por este Tribunal, conforme a los fundamentos y conclusiones del Informe N° 10-2003-SUNAT-2H3100-NPZ, resolvió: i) declarar infundada la reclamación respecto de los reparos por "Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo" realizando un nuevo cálculo, "Contribución a gastos", "Diferencia de cambio por pasivos en moneda extranjera correspondientes a activos fijos", "Otros gastos del directorio" en el extremo referido a los pasajes de la Sra. Cecilia , "Diferencia de cambio e intereses de préstamos de J.P. Morgan Inc. para compra de acciones" efectuando un nuevo cálculo, "Servicios prestados por terceros: Honorarios entidades jurídicas país" realizando un nuevo cálculo, "Amortización de intangibles y provisiones para cuentas de cobranza dudosa", la compensación con los créditos determinados con motivo de las solicitudes presentadas por la recurrente, las Resoluciones de Multa N°s 012-02-0004934, 012-02-0004946, 012-02-0004950, 012-02-0004919 efectuando un nuevo cálculo y ii) levantar el reparo por: "Reversiones realizadas en el ejercicio 1997 por los conceptos "Contratistas Mantenimiento – País" y "Programa de Adecuación y Manejo Ambiental – PAMA";

Que con fecha 1 de agosto de 2003, la recurrente apela de lo resuelto por la Administración mediante la Resolución de Intendencia N° 0150150000032 antes anotada;

M f e PL



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que mediante escrito con firma legalizada de fecha 14 de noviembre de 2003 (fs. 10997 a 11000) la recurrente formula desistimiento parcial respecto de los reparos que se precisan a continuación, contenidos en las Resoluciones de Determinación N°s 012-03-0001631, 012-03-0001636, 012-03-0001638 y 012-03-0001628, así como de las Resoluciones de Multa N°s 012-02-0004934, 012-02-0004946, 012-02-0004950 y 012-02-0004919:

- (a) Contribución a gastos;
- (b) Otros gastos de directorio referido a los pasajes de la Sra. Cecilia ;
- (c) Reversiones realizadas en el ejercicio 1997 por los conceptos "Contratistas Mantenimiento – País" y "Programa de Adecuación y Manejo Ambiental – PAMA"
- (d) Servicios prestados por terceros: Honorarios entidades jurídicas país";
- (e) Diferencia de cambio e intereses de préstamos de J.P. Morgan Inc. para compra de acciones;
- (f) Depreciación de inmuebles, maquinarias y equipos, en el extremo referido a la supuesta utilización de tasas aceleradas de depreciación;
- (g) Desvalorización de existencias;
- (h) Consumo de suministros diversos;
- (i) Atenciones, agasajos y otros al personal, colaterales al personal extranjero;
- (j) Otras gratificaciones;
- (k) Asesoría a la principal, otros gastos de gestión;
- (l) Cargas financieras: intereses, tributos, indexación, intereses y diferencia en cambio por préstamo para pago de dividendos;
- (m) Gastos excepcionales: cargas diversas de ejercicios anteriores;

Que de conformidad con lo dispuesto en el primer y cuarto párrafos del artículo 130° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF con la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, el deudor tributario podrá desistirse de sus recursos en cualquier etapa del procedimiento, siendo potestad del órgano encargado de resolver aceptar el desistimiento, por lo que habiéndose verificado el cumplimiento de los requisitos establecidos en el precitado artículo, procede aceptar el desistimiento parcial formulado, respecto de los reparos señalados en los literales a) a e) y g) a m), así como de las Resoluciones de Multa detalladas en el considerando precedente, en la parte referida a los reparos cuyo desistimiento se acepta en la presente instancia, debiendo estarse a lo señalado en el rubro *Aspectos adicionales* de la presente resolución respecto del reparo contenido en el literal f);

Que en tal sentido, corresponde emitir pronunciamiento respecto de los reparos por "Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo", "Diferencia de cambio por pasivos en moneda extranjera correspondientes a activos fijos", "Amortización de intangibles y provisiones para cuentas de cobranza dudosa" y en cuanto a la compensación con los créditos determinados con motivo de las solicitudes de devolución presentadas por la recurrente;

REPARO POR "DEPRECIACIÓN DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO"

Que sobre el particular la recurrente señala lo siguiente:

1. La Resolución apelada viola el Laudo Arbitral en tanto éste dispuso que debe considerar como costo computable de los bienes el valor en que los adquirió, es decir el valor revaluado, conforme al considerando contenido en el numeral 2.13 del referido Laudo. Precisa además que la parte resolutive del Laudo señala la forma en que debe efectuar la depreciación de los bienes adquiridos, la que no puede ser modificada administrativamente y resulta aplicable aun en el supuesto negado que la Administración pudiera desconocer los efectos



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

de la Ley N° 26283 a la reorganización llevada a cabo por la empresa, al existir cosa juzgada sobre tales extremos.

2. No existe disposición legal que autorice a la Administración para declarar la nulidad o inexistencia de una transferencia jurídicamente perfecta, agrega que la declaración de nulidad de actos jurídicos es una atribución reservada única y exclusivamente al Poder Judicial, siendo que la transferencia de los activos de Talleres Moyopampa S.A. a _____ fue perfeccionada en su momento y se mantiene inalterable, hecho que sería reconocido por la Administración cuando al efectuar la fiscalización encuentra que es conforme que los bienes estén registrados para efectos tributarios en los libros de _____ y no en los libros de la transferente.
3. Aun cuando se admitiera la posición de la Administración, en cuanto a que la reorganización llevada a cabo no se ajustó a lo establecido en la Ley N° 26283, lo que no se puede negar es el hecho de que en 1996 se produjo y se perfeccionó jurídicamente la transferencia de activos de Talleres Moyopampa S.A. a _____ y que si ella fue una transferencia ordinaria no incluida en el régimen especial de reorganización, tal transferencia tenía necesariamente que efectuarse a valor de mercado, por mandato del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, que no puede ser modificado por una resolución de la Administración.
4. La Administración ha incumplido el mandato del Tribunal Fiscal de calificar los hechos imponible de acuerdo con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, de ser el caso, al pretender aplicar la figura del fraude a la ley, siendo que la misma no se encuentra comprendida en la mencionada Norma VIII. Agrega que para que la Administración pudiera aplicar el fraude a la ley tendría que contar con facultades legales que le permitieran desconocer el acto jurídico realizado, con las que no cuenta, siendo además que la precitada norma no tiene el alcance que pretende darle la Administración, tratando de incluir en su texto supuestos que no contempla, vulnerando la propia disposición que en su último párrafo prohíbe expresamente cualquier forma de interpretación extensiva de las disposiciones tributarias a casos no contemplados expresamente por las mismas.
5. Sin perjuicio de no contar con la facultad para aplicar la figura del fraude a la ley, la Ley N° 26283 y sus ampliatorias no condicionaron la aplicación de sus normas a la existencia de razones económicas que justificaran las reorganizaciones societarias que se efectuaran a su amparo, como lo pretende la Administración, habiendo cumplido con todos los requisitos sustantivos y formales para acogerse al régimen de la Ley N° 26283.
6. De la revisión del Proyecto de la Ley en análisis, se concluye que el propósito de la norma fue solidificar las empresas permitiéndoles el arrastre de pérdidas, reducir la carga del Impuesto a la Renta y fortalecer las empresas fusionadas o divididas para permitir que ellas se mantengan operativas, toda vez que lo contrario era propiciar su debilitamiento.
7. La Administración ya había llegado durante la fiscalización al convencimiento de que no correspondía aplicar en su caso la referida Norma VIII, en tanto la posibilidad de dicha aplicación había sido materia de estudio por parte de aquélla, como lo demostrarían el Oficio N° 604-99-A00000 del Superintendente Nacional de Administración Tributaria al Ministro de Economía y Finanzas y el Informe N° 067-99-K00000 del Intendente Nacional Jurídico sobre el particular, llegando aquélla a la conclusión que la reorganización efectuada se ajustaba a derecho, que la revaluación se había hecho correctamente y que la base para la depreciación de los ejercicios 1996 a 1998 estaba ceñida al ordenamiento legal, por lo que en su caso en lugar de aplicar la

M G C M



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

referida norma, aplicó lo establecido por la séptima disposición transitoria y final de la Ley N° 27034 a efecto de desconocer la depreciación aplicada.

8. Lo que la Administración Tributaria pretende sostener en el caso materia de autos, es que la transferencia de activos en el marco del proceso de reorganización, sólo se habría llevado a cabo con el fin de obtener un incremento en el valor de los activos, lo que no es cierto. Lo que se cuestiona es si la transferencia tuvo por finalidad llevar a cabo una reorganización mercantil para obtener el beneficio de la mayor depreciación, pero no se objeta la realidad de la transferencia misma en el marco de la escisión.
9. La escisión se llevó a cabo realmente, es decir, se cumplió con los aspectos formales y de fondo, completándose los requisitos establecidos por el régimen de la Ley N° 26283. Las sociedades resultantes de la escisión actuaron efectivamente en el mercado, tuvieron cotización bursátil y existencia real, existió concordancia absoluta entre la intención jurídica y la intención fáctica. Tal escisión no puede desconocerse argumentando que la empresa escidente no fue exitosa y que la escisionaria tomó a su cargo algunas tareas de administración de la primera, pues ello no está prohibido y carece de relevancia para establecer si la escisión se llevó a cabo o no.
10. En cuanto al cuestionamiento de la Administración acerca de la dependencia económica y administrativa de Talleres Moyopampa S.A. a _____, esgrimida como base para cuestionar la realidad de la escisión, precisa que el plan de negocios consistía en preparar a Talleres Moyopampa S.A. para que paulatinamente pudiera manejarse como empresa independiente y autofinanciada, no descartándose la idea de que en un futuro se transfiriera la empresa a un especialista en el rubro, interesado en desarrollar el negocio de maestranza sobre la base de los activos y el personal de Talleres Moyopampa S.A. y continuara prestando tales servicios a _____.
11. Con prescindencia del reconocimiento de la escisión efectuada y de la aplicación de la Ley N° 26283 al caso de autos, señala que no hay duda que se produjo transferencia de bienes y que _____ los adquirió al valor que aparece consignado en sus libros, por lo que tiene derecho a depreciar los mismos sobre el valor en que los adquirió, resultando aplicables los artículos 20°, 32° y 41° de la Ley del Impuesto a la Renta conforme a lo reconocido en el laudo emitido por el Tribunal Arbitral en sus considerandos 3.11, 3.12 y 3.13, habiendo por tanto _____ actuado correctamente al momento de establecer la base de depreciación con respecto a sus activos fijos.
12. El Reglamento General de Tasaciones no resulta aplicable en los casos en los que, como el de autos, se debe determinar el valor de mercado; el referido Reglamento es de aplicación en el caso de tasaciones arancelarias solicitadas por particulares o cuando el Estado participe como parte interesada, esto es como adquirente o transferente. Adicionalmente es de tenerse en cuenta el hecho que ninguno de los títulos del Reglamento comprenda los bienes de la recurrente (centrales hidroeléctricas, represas, canales, túneles), resultando jurídica y materialmente imposible dar cumplimiento a lo que pretende la Administración.
13. La Resolución apelada se limita a objetar la metodología utilizada por los tasadores para establecer el monto de la revaluación, pero no cuestiona el monto resultante de la tasación, no aportando, asimismo, prueba alguna que demuestre que el valor de mercado de los activos transferidos es distinto del considerado por _____. En tal sentido, sin oponer su propia tasación la Administración no puede atribuir valor distinto al señalado en el informe de los peritos.

M f e PL



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

14. La Administración habría incurrido en contradicción, toda vez que señaló expresamente en los valores emitidos que procedía considerar acogida a la empresa a los beneficios del Régimen Temporal de Reorganizaciones dispuesto por la Ley N° 26283, con lo cual aquélla habría declarado que le era aplicable el régimen previsto en la anotada Ley y por tanto que la depreciación de los activos tenía que efectuarse sobre la base del valor revaluado al que ellos se adquirieron, no obstante en la Resolución apelada sostiene que dicho régimen no le resultaría aplicable; ello supondría una duplicidad de criterio que obliga a aplicar el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario.
15. La Resolución apelada modifica el criterio de acotación contenido en las Resoluciones de Determinación emitidas originalmente, e introduce una nueva causal para establecer que durante los mismos ejercicios 1996 a 1999 ha depreciado en exceso su activo fijo; agrega que teniendo en cuenta que dicha causal no había sido invocada en las Resoluciones de Determinación originales, ello da lugar a la nulidad de la apelada, toda vez que no habría tenido la posibilidad de ejercer su derecho de defensa contra el nuevo cuestionamiento, criterio que ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s 06491-3-2002, 1087-4-2001 y 730-4-2000.

Que por su parte, la Administración considera lo siguiente:

1. En cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal Fiscal, procedió a efectuar un análisis de si en el caso de autos se cumplía con los supuestos de beneficio de la Ley N° 26283 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 120-94-EF, sobre la base de aplicar la Norma VIII y de verificar la sustentación del costo computable, como resultado de lo cual realizó un nuevo cálculo del reparo por depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo de los ejercicios 1996 a 1999, determinando ésta a valores históricos respecto de cada uno de los bienes del activo fijo, es decir, sin considerar el valor revaluado asignado a los mismos.
2. La Norma VIII del Código Tributario le otorga la facultad de realizar un análisis pormenorizado de las actividades económicas integradas a una forma jurídica determinada, para descubrir si dicha forma se relaciona realmente con la finalidad económica buscada por las partes, obviando, de ser el caso, la forma jurídica que distorsiona la realidad económica a efecto de considerar, sin demostrar la nulidad del acto jurídico, un hecho económico de relevancia tributaria, con mayores efectos impositivos o simplemente distinto al que formalmente se presenta. El empleo de la realidad económica pretende impedir el uso abusivo de formas jurídicas sin sustento económico real, que permita al contribuyente evitar la aplicación del impuesto u obtener indebidamente algún beneficio o ventaja fiscal no prevista por la ley.
3. La doctrina acepta la realidad económica como forma de exponer la operación económica real que efectúan las partes, permitiendo dejar de lado la cobertura jurídica que reviste el acto económico realizado; dicho criterio de calificación de los hechos recibe nombres específicos dentro del derecho, tales como los de abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas, fraude a la ley, negocio indirecto y simulación, conceptos entre los cuales si bien existe similitud, doctrinariamente es posible encontrar diferencias.
4. El fraude a la ley tiene como características que: (1) quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma, (2) aún así llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar, (3) bajo la anterior apariencia de legalidad subyace una intención fraudulenta apreciable, bien a través del mecanismo ideado para burlar la ley (campos inusuales o impropios), bien a través de la menor carga obtenida (no prevista por el

M G C M



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

ordenamiento); en ese orden de ideas concluye que existirá fraude a la ley tributaria cuando una conducta X sin contenido real sea revestida de una fachada de legalidad (norma de cobertura), con la finalidad de acceder a un beneficio tributario contemplado en la ley (norma defraudada) para aquellas conductas X con contenido real.

Aplicando el criterio de realidad económica al caso de autos concluye que la escisión acordada no fue real, dado que los hechos habrían demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial por parte de la escidente, Talleres Moyopampa S.A., a la empresa escindida, esta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio, manteniéndose la escidente como un área más de , de la cual dependía económicamente, tal y como existía antes de su reorganización.

5. El examen económico realizado demuestra que la reorganización acordada constituye un uso indebido de una forma jurídica mercantil: escisión; en ese sentido las normas societarias serían las normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas conductas (escisiones) con contenido real.
6. Los beneficios tributarios regulados por la Ley N° 26283 y su Reglamento, no resultan aplicables al contribuyente al no haberse producido respecto de éste una escisión real.
7. No obstante lo señalado en el numeral anterior procede verificar si la revaluación y por ende la determinación del costo computable ha sido realizada de conformidad a las normas aplicables, para lo cual, de manera previa, precisa que la remisión que hace el artículo 2° del Decreto Supremo N° 120-94-EF al artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, está referida únicamente a la sustentación del valor de mercado, no permitiéndole, por lo tanto, el ajuste de dicho valor ni la oposición de una nueva tasación.
8. Las disposiciones contenidas en el Reglamento General de Tasaciones son de obligatoria observancia, criterio que habría sido ratificado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s 1212-4-97, 10226-4-2001 y 220-2-98; no obstante en el punto 3 "Criterios para la Valuación" del Informe Final de Valuación de Activo Fijo al 28 de noviembre de 1995 elaborado por PROTECNA, expresamente se indica que para la valuación se han seguido los procedimientos y normas del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú.
9. Sin perjuicio de concluir que el procedimiento de tasación no se sujetó al reglamento pertinente, procede examinar ésta, concluyendo que el Informe Final de Valuación de Activo Fijo incluye indebidamente conceptos que distorsionan el valor, asimismo, porcentajes y otros que no cuentan con sustento técnico, documentario ni legal.
10. No encontrándose debidamente sustentado el valor de mercado asignado a los bienes adquiridos por la recurrente con motivo de la escisión formalmente realizada, no se ha cumplido con un requisito fundamental para acceder a uno de los beneficios contemplados por la Ley N° 26283 y su Reglamento, el Decreto Supremo N° 120-94-EF, el cual fue considerar como costo computable de los bienes el valor al que éstos fueron adquiridos, por lo que procede calcular la depreciación a valores históricos y reparar el exceso de depreciación existente como resultado de comparar los montos obtenidos por ella y lo determinado por la recurrente, incluyendo la revaluación efectuada al amparo de la Ley N° 26283.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que de lo argumentado por las partes, se tiene que el análisis de la controversia se centra en los siguientes asuntos:

1. Alcances del laudo respecto a los activos adquiridos en el proceso de escisión.
2. Calificación económica de los hechos – Alcances de la Norma VIII.
3. Normatividad aplicable a la escisión efectuada.
4. Validez del procedimiento de tasación.
5. Aspectos adicionales.
6. Vulneración del derecho de defensa.

Alcances del laudo respecto a los activos adquiridos en el proceso de escisión

Que corresponde analizar en este extremo si el Laudo Arbitral de fecha 22 de abril de 2002 se limitó a establecer el marco normativo aplicable o si convalidó el monto al que fueron tasados los bienes con motivo de la escisión;

Que del análisis del mencionado laudo arbitral se aprecia que la recurrente determina como primera pretensión que *“Se declare que, durante la vigencia del Convenio de Estabilidad Jurídica que tiene suscrito con el ESTADO PERUANO y que vencerá el 29 de noviembre del año 2005, le resultan inaplicables los cambios introducidos por la Ley N° 27034, en el régimen de depreciación de activos, regulado por el artículo 41° del Decreto Legislativo N° 774”;*

Que de otro lado, de acuerdo a lo previsto en el punto 5.1. del laudo, el Tribunal Arbitral determinó como punto controvertido *“Si de acuerdo con el Convenio de Estabilidad Jurídica celebrado por las partes el 29 de noviembre de 1995, son aplicables o no a los cambios introducidos por la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034 en el régimen de depreciación de activos regulado por el artículo 41° del Decreto Legislativo N° 774, que fueron revaluados al amparo del régimen de la Ley N° 26283.”;*

Que adicionalmente en la cláusula octava del Convenio de Estabilidad Jurídica suscrito con el Estado con fecha 29 de noviembre de 1995, se acordó que cualquier litigio, controversia o reclamación relativa a la interpretación, ejecución o validez del referido convenio sería resuelta mediante arbitraje de derecho, de donde se tiene que la competencia de los árbitros estaba limitada, en principio, por lo pactado por las partes, esto es, solucionar cualquier conflicto vinculado con la interpretación de las cláusulas normativas, con la validez del convenio, y con la ejecución de las prestaciones de las partes;

Que el concepto de interpretación del contrato alude a la atribución del significado que se le debe dar al contenido de sus distintas cláusulas, a aquello que fue pactado entre las partes y que forma parte del convenio suscrito;

Que la validez, en cambio, constituye una apreciación del valor jurídico del contrato, en razón del cumplimiento de un conjunto de cualidades jurídicas, determinadas por la capacidad de las partes, licitud en cuanto al fondo, observancia de la forma prevista en la ley y de cualquier otro requisito exigido por nuestro ordenamiento para la producción del contrato;

Que por su parte, la ejecución del contrato se refiere a la realización o cumplimiento de las prestaciones a las que se obligaron las partes;



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que la controversia sometida a arbitraje se generó respecto de este último aspecto, pues en materia tributaria, el convenio establecía la obligación del Estado de garantizar el beneficio del inversionista, la estabilidad jurídica de las normas tributarias vigentes al momento de suscripción del contrato, en contraprestación a la obligación de realizar la inversión concreta según los lineamientos previstos en la norma, siendo estas dos prestaciones las que debían ser ejecutadas por las partes, pudiendo ser materia de arbitraje cualquier controversia respecto de su inejecución;

Que en efecto, según la cláusula arbitral, era competencia de los árbitros resolver las controversias originadas en la ejecución de la prestación del Estado, es decir, establecer el ámbito normativo que el Estado debía utilizar para determinar la obligación tributaria, en este caso específico, si era aplicable lo dispuesto por la Séptima Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27034;

Que en ese contexto la actuación del Tribunal Arbitral sólo podía estar dirigida a establecer cuál era el régimen estabilizado, si la norma cuestionada afectaba dicho régimen y, como consecuencia de ello, si esta última resultaba o no aplicable a la recurrente, pero no podía evaluar la correcta aplicación del marco normativo estabilizado, correspondiéndole tal atribución a las entidades administrativas competentes (i.e., Administración Tributaria, Tribunal Fiscal) y al Poder Judicial;

Que por lo expuesto, lo argumentado por la recurrente en el sentido que el laudo arbitral determinó el costo computable a ser considerado en su caso y que, consecuentemente, existe cosa juzgada en tal extremo, debe ser desestimado, encontrándose arreglado a derecho que la Administración en ejercicio de su facultad fiscalizadora haya procedido a verificar la correcta aplicación de las normas estabilizadas y efectuado las observaciones que a su criterio resultan pertinentes;

Calificación económica de los hechos – Alcances de la Norma VIII

Que este Tribunal mediante la Resolución N° 06619-4-2002 declaró la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 015-4-14948 respecto del reparo materia de análisis, al amparo del numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, y dispuso que la Administración realizara las verificaciones pertinentes y estableciera si el costo computable de los activos adquiridos por la recurrente con motivo de la escisión, había sido establecido de conformidad con el marco normativo fijado en el Laudo Arbitral de fecha 22 de abril de 2002 y emitiera pronunciamiento teniendo en cuenta los métodos de interpretación admitidos en derecho que resulten pertinentes y, de ser el caso, calificara los hechos imposables, de acuerdo a la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF;

Que a efecto de determinar si los reparos formulados por la Administración en este extremo se encuentran arreglados a ley, corresponde analizar el sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816 y modificado por la Ley N° 26663, siendo pertinente iniciar el análisis revisando el texto original de la referida norma y la modificación introducida a ésta por la mencionada Ley N° 26663, a efecto de precisar el alcance del texto vigente de la misma, así como las facultades de las que goza la Administración Tributaria al aplicarla;

Que mediante el Decreto Legislativo N° 816 se reguló en nuestro ordenamiento legal el criterio de calificación económica, contemplándose la posibilidad de que la Administración Tributaria tuviera en cuenta la intención económica de los deudores tributarios, esto es cuál era la justificación económica de la operación en aras de verificar el hecho real realizado por éstos, conforme se desprende del texto siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real."

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley."

Que la referida disposición es similar al texto del artículo 2° de la Ley Argentina N° 11.683¹, la misma que constituye su antecedente legislativo y que permite "objetivar la intención del contribuyente" conforme se desprende del comentario oficial - exposición de motivos - elaborado por el Ministerio de Hacienda²:

"La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de sustraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son – como dice el artículo – manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente sustraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible".

¹ Artículo 2° Ley 11.683: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

² De acuerdo a la cita efectuada por Alberto Tarsitano del comentario oficial, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decr. Ley 14.341/46. Alberto Tarsitano en Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario Volumen 1, Capítulo V Interpretación de la Ley Tributaria, p. 496, 497.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que en igual sentido se encuentra la opinión de Alberto Tarsitano para quien: *“Este artículo – artículo 2° de la Ley 11.683 - habiendo querido fijar el principio de la prevalencia del contenido sobre la apariencia formal que no lo respeta, introdujo un estándar tendiente a objetivar la intención del contribuyente, como es el abandono de los caminos normales previstos por el derecho para la obtención de un determinado resultado económico. (...) Si hay discordancia conciente entre el uso de una figura y su causa típica para favorecer un resultado económico con menor costo fiscal, es decir, un divorcio entre los medios jurídicos y los fines consagrados por la ley fiscal, existe uso inadecuado, y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos bajo el mandato del artículo 2°, que comprende los casos de simulación absoluta y relativa, el fraude de ley tributaria, el negocio indirecto y las formas anómalas³.”*

Que ahora bien, mediante la Ley N° 26663 se modificó el texto de la Norma VIII antes glosado, suprimiéndose el acápite segundo del segundo párrafo de la misma, el que contemplaba la posibilidad de tener en cuenta la motivación económica que hubieran tenido los sujetos respecto de la operación efectuada (*“... que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios ...”*), a efecto de corregir el cuestionamiento efectuado a dicha norma respecto a que con ella se producía inseguridad jurídica conforme se desprende de la exposición de motivos de la citada Ley;

Que en tal sentido resulta ilustrativo citar la exposición de motivos de la indicada supresión, contenida en el Proyecto de Ley N° 1614 del 9 de agosto de 1996:

“Se cuestiona la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en su segundo párrafo, en tanto ésta pretende otorgar a la Administración, la facultad de hacer abstracción de la organización jurídica o las relaciones o actos realizados al amparo de las normas vigentes, asumiendo como hechos imponderables situaciones económicas que ellos consideran que son las reales. Ello contraría el propio Código Tributario, en tanto éste establece el principio de legalidad (Norma IV), el cual se extiende al hecho generador de la obligación tributaria, es decir, al hecho imponible.”

Dicho hecho imponible o supuesto de hecho de una norma puede, en virtud de la Norma VIII, ser reinterpretado, creando inseguridad jurídica, dado que nadie en el país, podría saber si ha pagado sus tributos o no, dado que la Administración tendría el poder de “interpretar” que la situación económica real del contribuyente no es la verdadera. Al respecto debemos tener en cuenta que el Derecho es eminentemente formal. En él interesa la forma, dado que ella establece criterios objetivos y uniformes. Se constituye por ello en la garantía contra la arbitrariedad. Solamente sería permisible la abstracción de las formas, en los casos de delitos tributarios. A mayor abundamiento se dispone que la facultad de fiscalización de la Administración se ejerce en forma discrecional, lo cual puede derivar en un uso no acorde a derecho del poder de la SUNAT.

Ello colisiona con el artículo 74° de la Constitución, primer párrafo que establece el principio de legalidad, con el artículo 2° inciso 14, de la Constitución, que establece el derecho a contratar con fines lícitos, y crea una contradicción con la Norma IV, inciso a) del Código Tributario, norma que desarrolla el principio de legalidad de las normas tributarias”.

³ Op. Cit. p. 512 y 517.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que en consecuencia la modificación introducida por la Ley N° 26663 al segundo párrafo de la Norma VIII, denota que el otorgamiento de facultades a la Administración para la determinación o recreación del hecho imponible en base a la finalidad o intención económica buscada por las partes, la que corresponde a la figura jurídica del "fraude a la ley" conforme se explicará posteriormente, resulta ser una situación no querida por el legislador y un supuesto no regulado en el texto actual de la mencionada norma;

Que así el texto de la Norma VIII aplicable al caso de autos y que se encuentra vigente en la actualidad establece que:

"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley".

Que la referida regulación que recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo al sustrato económico de los mismos, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir concluyendo que aquéllos constituyen hechos imposables;

Que la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados;

Que en tal sentido, Luis Alberto Araoz Villena al hacer referencia al criterio objeto de análisis sostiene que *"(...)de lo que se trata es de investigar si los hechos a los que se aplican las normas legales están o no incluidos dentro de la hipótesis de la norma (...), para lo cual no importa la apariencia legal que tales hechos tengan, sino más bien la realidad o contenido económico que les han dado las personas que los han realizado. La forma legal resulta, entonces, desestimada para dar paso a la realidad de los hechos"*⁴;

Que en concordancia con ello, este Tribunal mediante Resolución N° 590-2-2003, de 4 de febrero de 2003, ha dejado establecido que la norma antes glosada -en su segundo párrafo-, *"(...)incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imposables ocultos por formas jurídicas aparentes (...)"*⁵;

⁴ Luis Alberto Araoz Villena. "La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la Calificación de los Hechos Imposables por su Contenido Económico". Ponencia Individual, Revista N° 23 del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Diciembre de 1992. p. 68.

⁵ Que el mismo sentido se desprende de las Resoluciones N°s 622-2-2000 del 21 de julio de 2000 y 5468 del 3 de agosto de 1970, la primera referida a un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago al Impuesto General a las Ventas), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, eviscerado y congelado (operación gravada con el referido Impuesto), el Tribunal Fiscal estimó que *"si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una*

M F C M



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que ahora bien, a nivel doctrinario la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, como por ejemplo la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos, o la realización de actos simulados, siendo posible también que la aludida discordancia se presente mediante la realización efectiva y real de un determinado acto jurídico cuya finalidad económica asignada por el ordenamiento jurídico, sin embargo, no es en esencia la perseguida por el sujeto, pero que determina un resultado similar al realmente pretendido por aquél, el mismo que se encuentra alcanzado por una norma tributaria que se trata de eludir;

Que esta última actuación es conocida en doctrina como el fraude a la ley tributaria y supone la existencia de una norma defraudada y una norma de cobertura, conteniendo cada una hechos imposables gravados de distinta manera, de forma tal que se elude la aplicación de la primera, que recoge el resultado querido por el sujeto, realizando el acto jurídico descrito por la segunda, en tanto a través de ésta se logra el mismo resultado pero con una consecuencia tributaria menos gravosa, con propósitos que no corresponden al mismo, resultando en esa medida incongruente con la finalidad del acto jurídico recogido en la norma de cobertura;

Que al respecto cabe citar a Eusebio González García, para quien *"... la esencia del fraude a la ley tributaria consiste en la obtención de los mismos resultados que la norma eludida se proponía gravar, apoyándose en la letra de otro u otros preceptos dictados con finalidad diferente; así, pues, el centro de gravedad del fraude a la ley no reside en la realización de un hecho equivalente al hecho imponible, sino en la obtención de un resultado equivalente, pero menos gravado, sirviéndose de una norma dictada con distinto propósito o finalidad (norma de cobertura)"*⁶;

Que cabe precisar que lo que se cuestiona con la figura del fraude a la ley, es burlar la aplicación de una norma tributaria, recurriendo a la realización de un acto jurídico para la consecución de un resultado económico que nada tiene que ver con la finalidad propia de dicho acto, y no así la obtención legítima de una ventaja fiscal a través de la elección del medio jurídico más apto en función a la idoneidad del mismo para lograr el resultado económico perseguido en atención a la función que el ordenamiento jurídico le haya asignado;

Que de lo expuesto se concluye que la característica principal del fraude a la ley, es la adopción de una figura jurídica dada para obtener de manera indirecta el resultado económico que constituye su motivación o finalidad última, con el propósito de eludir la aplicación de la norma que le resulta más gravosa y que corresponde al resultado económico perseguido;

Que sin embargo, y conforme se ha señalado en los considerandos precedentes, la intención del legislador al suprimir el segundo acápite del segundo párrafo de la Norma VIII fue eliminar la posibilidad de que la Administración Tributaria verificara la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos;

operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer", procediendo a confirmar la apelada; y la segunda en el caso de una compañía que celebraba con sus clientes contratos de arrendamiento pero que, sin embargo, al término de los mismos emitía el comprobante de pago respectivo y transfería los bienes, este Tribunal resolvió que "los llamados contratos de arrendamiento constituían en realidad ventas a plazos".

⁶ Eusebio González García: "Nuevos caminos en torno al viejo propósito de burlar la ley tributaria inconveniente mediante una calificación "apropiada" de los hechos y viejos problemas de prueba". Separata de Homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield. Tomo V. Córdoba, 2000. p. 96



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que en adición a lo antes expuesto, es pertinente mencionar que la corrección del fraude a la ley no se logra por el mecanismo de descubrir la real operación económica dejando de lado la forma jurídica, toda vez que el acto realizado por el sujeto es real (ha sido puesto de manifiesto) y supone la única operación efectuada, sino que dada la incongruencia entre la finalidad propia de la figura adoptada y el resultado perseguido, todo ello con un propósito elusivo, exige dejar de aplicar la norma de cobertura, que describe el hecho imponible efectuado, y extender la aplicación de la norma eludida o defraudada a dicho hecho imponible;

Que la referida consecuencia que deriva de la existencia de un acto realizado en fraude a la ley, ha sido destacada, entre otros especialistas del tema, por Fernando Pérez Royo: *“Lo que entraña la declaración de fraude de ley es la recalificación del acto o situación jurídica en cuestión: se descarta la calificación conforme a su naturaleza jurídica (que se considera creada con abuso de formas jurídicas con finalidad de elusión) y se la somete a tributación como si encajara en el presupuesto de la norma que se ha tratado de eludir”*;

Que sin embargo, el tercer párrafo de la mencionada Norma VIII impide extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de los señalados en la ley, procedimiento que precisamente resulta necesario a efecto de corregir el fraude a la ley que se produjera en un caso dado, tal como sí lo permite el artículo 24° de la Ley General Tributaria Española admitiendo de manera expresa la posibilidad de efectuar una interpretación analógica extendiendo la aplicación de la norma eludida, que recoge el hecho imponible que se trató de evitar, al hecho imponible efectuado al que en rigor le resultaría aplicable otra disposición (la norma de cobertura)⁸, conforme se desprende del texto siguiente:

Artículo 24° 1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos efectuados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. (...)”

Que como se aprecia, existe una habilitación normativa expresa en el ordenamiento español que neutraliza la aplicación de la regla sobre la prohibición de la analogía, solución que, sin embargo, no se prevé en nuestro ordenamiento legal e impide accionar contra el fraude a la ley, sin transgredir la prohibición de una aplicación extensiva de las normas tributarias y el principio de legalidad;

⁷ Fernando Pérez Royo. “Derecho Financiero y Tributario – Parte General”. Décima edición. Civitas, Madrid, 2000. p. 103. En similar sentido se pronuncia José Juan Ferreiro Lapatza: *De tal modo que la aplicación del artículo 24 LGT significa la aplicación de una Ley a un hecho distinto al tipificado por ella y tipificado por otra norma de idéntico carácter imperativo. Sólo, entiendo, la aplicación analógica puede justificar jurídicamente este proceder.* “Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. En Tratado de Derecho Tributario, Paulo de Barros Carvalho. Palestra Editores, Lima 2003. p. 520.

⁸ Acción que en principio se encuentra prohibida por el párrafo 3 del artículo 23° de la misma ley: *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones”.*



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que en consecuencia, cabe concluir que el supuesto del fraude a la ley no se encuentra comprendido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos recogido en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;

Que la revisión de los criterios jurisprudenciales desarrollados con ocasión de las apelaciones ante esta instancia respecto a la Norma VIII, permite constatar que si bien los casos en los que la Administración Tributaria ha aplicado dicha norma estarían referidos a supuestos desajustes entre forma y fondo, éstos no corresponderían a la figura jurídica del fraude a la ley, tal como se aprecia en las Resoluciones N°s 4784-5-2003 del 22 de agosto de 2003, 5637-4-2002 del 26 de setiembre de 2002, 383-3-1999 del 18 de junio de 1999 y 5468 del 3 de agosto de 1970, entre otras⁹;

Que ahora bien, es en el referido contexto normativo, doctrinario y jurisprudencial antes expuesto que le correspondía a la Administración efectuar las verificaciones pertinentes y establecer si el costo computable de los activos adquiridos por la recurrente con motivo de la escisión, había sido establecido de conformidad con el marco normativo fijado en el Laudo Arbitral de fecha 22 de abril de 2002 y pronunciarse teniendo en cuenta los métodos de interpretación admitidos en derecho que resulten pertinentes y, de ser el caso, calificar los hechos imponible, de acuerdo a la precitada Norma VIII;

Que la Administración invocando la Norma VIII del Código Tributario aplica el criterio de realidad económica o calificación económica de los hechos al caso de autos y concluye, conforme se aprecia en la apelada (fs. 10241, 10242), que: (a) el examen económico realizado demostraría que la reorganización acordada constituye un uso indebido de una forma jurídica mercantil – escisión, constituyendo, en el presente caso, las normas societarias las normas de cobertura que otorgan una fachada de legalidad a la conducta del contribuyente, no obstante dicha conducta carece de contenido real, habiendo tenido como único propósito acogerse a un beneficio tributario otorgado para aquellas conductas – escisiones – con contenido real, (b) la escisión acordada no fue real, en tanto los hechos habrían demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial por parte de la escidente, Talleres Moyopampa S.A. (TALLERES), a la empresa escisionaria, (E), esta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio, manteniéndose la escidente como un área más de de la cual dependía económicamente, tal y como existía antes de su reorganización, (c) los beneficios tributarios regulados por la Ley N° 26283 y su reglamento – Decreto Supremo N° 120-94-EF no resultan aplicables al contribuyente al no haberse producido respecto de éste una escisión real;

⁹ En la Resolución 4784-5-2003, el Tribunal determinó con base en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que los contratos suscritos por la recurrente, denominados "Convenio de Uso de Vehículo de la empresas y sobre Opción de Compra", constituían en realidad contratos de compraventa de vehículos con reserva de propiedad, quedando diferida hasta que el comprador, en este caso el trabajador de la recurrente, cumpliera con el pago de las cuarenta y ocho cuotas pactadas a ser pagados con periodicidad mensual, y no de cesiones con opción de compra, por lo que debía reconocerse el ingreso como una venta de la recurrente.

Por su parte en la Resolución 5637-4-2002 se estableció que el contrato que la recurrente denomina transferencia de cartera no es tal, sino que corresponde a la prestación de servicios de cobranza, toda vez que en la contabilidad de la recurrente se ha denominado a los montos acotados como "Comisión de Cartera" (servicio) y sólo se ha reconocido como costo de adquisición la retribución equivalente al 1% del valor de cartera, siendo además que al menos una parte de los pagarés no han sido endosados, lo que significaría que no hay transferencia de propiedad de los mismos, sino una entrega en cobranza. Además se señala que el riesgo de incobrabilidad finalmente no es asumido por la recurrente más que en el 1% del valor nominal de la cartera, indicándose que tal calificación es acorde con lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

A su vez en la Resolución N° 383-3-1999, el Tribunal analizó la causa – fin del contrato por encima de la forma, recalificándolo como uno de comisión mercantil y no de consignación, como aseveraba la Administración.

Finalmente en la Resolución N° 5468 el Tribunal calificó como contrato de compraventa el contrato denominado de arrendamiento, cuando al término de la cancelación de las letras el arrendatario se queda en posesión del bien.

M G C M



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que las conclusiones citadas ponen de manifiesto que a efecto de calificar el acto realizado por la recurrente (escisión) y determinar la procedencia de los beneficios tributarios bajo comentario, la Administración Tributaria acude tanto a la figura del fraude a la ley¹⁰, como a la irrealidad de la operación¹¹, conforme se desprende del análisis que efectúa en la apelada y que se reseña en los incisos a) y b) del considerando anterior, alternativas que resultan excluyentes entre sí si se considera que con el fraude a la ley los actos son manifiestos y reales, resultando censurables por la intencionalidad elusiva con los que tendrían que haber sido realizados, mientras que en los actos no reales (simulados) existiría un acto aparente, fingido o no real que impediría que se aplique la norma pertinente – en el presente caso la Ley N° 26283 y el Decreto Supremo N° 120-94-EF – al no configurarse en la realidad el supuesto que ésta recoge;

Que como se ha señalado en los considerandos precedentes la figura del fraude a la ley no se encuentra recogida en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que no resultaría aplicable al caso de autos, careciendo de sustento legal en este extremo la resolución apelada;

Que no obstante lo señalado, aun en la hipótesis que resultara aplicable la figura del fraude a la ley en el Perú, en el supuesto bajo análisis se tendría que el resultado económico perseguido por la recurrente y TALLERES, sería la transferencia de los activos fijos revaluados de generación eléctrica, los mismos que de efectuarse mediante transferencia distinta a la escisión, habrían tenido que sujetarse a la regla establecida en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta – Decreto Legislativo N° 774 -, según la cual los bienes transferidos tienen como costo computable, para el adquirente, el valor al que fueron transferidos, esto es, el costo de adquisición, desprendiéndose del citado dispositivo en concordancia con el artículo 20° de la misma Ley que la diferencia entre el valor de transferencia (valor revaluado) de los bienes y el costo computable de los mismos constituirá para el transferente una ganancia gravable;

Que ello habría conllevado a que el cuestionamiento formulado por la Administración debiera dirigirse contra la empresa transferente beneficiaria “indebidamente” de la mencionada Ley N° 26283, en su calidad de contribuyente, a efecto de proceder a gravar con el Impuesto a la Renta la ganancia producida, y no a desconocer, conforme lo efectuado por la Administración en la Resolución apelada, el valor de adquisición o costo computable de los activos a la recurrente;

Que de otro lado, es pertinente destacar que la Ley N° 26283 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 120-94-EF únicamente establecieron como requisitos para el acogimiento a los beneficios que concedían¹², la existencia de una reorganización de sociedades (fusión o escisión de personas jurídicas) y la capitalización del excedente en caso de la revaluación voluntaria de activos, sin establecer condicionamientos adicionales que debieran cumplir las sociedades que se reorganizaran para acogerse a los beneficios que ellas disponían, tales como la existencia de una motivación económica que

¹⁰ Ello se aprecia cuando alude a que la escisión acordada habría supuesto un uso indebido de dicha forma jurídica mercantil y que las normas societarias constituirían las normas de cobertura a efecto de acogerse al beneficio tributario dispuesto por la Ley N° 26283 (fs. 10242, 10241).

¹¹ Lo que resulta de la afirmación en el sentido que la escisión acordada no fue real en tanto los hechos habrían demostrado que habiéndose realizado formalmente un traspaso patrimonial de Talleres Moyopampa S.A. a _____, esta última mantuvo el control, la administración y la dirección del negocio tal y como existía antes de su reorganización, infiriéndose su referencia a la simulación. (fs. 10242)

¹² Así el artículo 1° del Decreto Supremo N° 120-94-EF estableció que si las sociedades o empresas acordaban la revaluación voluntaria de sus activos, con motivo de la fusión o división, la diferencia entre el mayor valor pactado y el costo computable determinado de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 627 modificado por la Ley N° 25381, no estaría gravada para el que la efectuó, siempre que sea capitalizada en acto previo a la fusión o división. Asimismo, el artículo 2° dispuso que para efecto del Impuesto a la Renta, los bienes transferidos como consecuencia de la fusión o división de personas jurídicas a que se refiere el artículo anterior, tendrán como costo computable para el adquirente, el valor al que fueron transferidos, el cual no podrá exceder del valor de mercado, debidamente sustentado, a que se refiere el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

sustentara la reorganización, o la obtención de un determinado nivel de ingresos, ni definieron de manera especial y para efectos de dichos dispositivos qué se consideraría fusión o escisión a efectos de sancionar el goce de las ventajas fiscales que concedieron, las mismas que habrían sido dictadas con el objeto de favorecer a las empresas permitiéndoles enfrentar con una situación patrimonial sólida, la liberalización del mercado y el ingreso libre de productos extranjeros dado el debilitamiento de las mismas producto de la situación económica por la que atravesaba el país, a tenor de lo señalado en los Proyectos de Ley N°s 0465 y 2232¹³ que sustentaron las razones económicas que motivaron la prórroga de la indicada Ley hasta el 31 de diciembre de 1996 y 1997 respectivamente;

Que una norma que ilustra una regulación en los términos comentados precedentemente y que establece condicionamientos específicos para la aplicación del régimen fiscal correspondiente a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, etc., entre sociedades, estableciendo disposiciones que permiten a las autoridades correspondientes rechazar los beneficios tributarios contemplados para dichas reorganizaciones societarias en aquellos casos en los que éstas tengan como objetivo el fraude o la evasión fiscal, o en las que se constate que las ganancias o pérdidas de los elementos del activo y pasivo transferido son diferentes de lo que habrían sido si no se hubiera llevado a cabo la fusión o escisión, es la Directiva 90/434/CEE del Consejo del 23 de julio de 1990 de la Comunidad Económica Europea, la que además de precisar en sus considerandos la posibilidad de inaplicar los beneficios fiscales que la misma establece para casos de escisión, entre otros, cuando ésta se efectúe teniendo como objetivo el fraude, define a efecto de dicha Directiva conceptos tales como "escisión" y "elementos de activo y de pasivo transferidos", subordinando la aplicación del tratamiento fiscal preferencial para las reorganizaciones sociales, a condición de que se cumpla en la práctica con los requisitos expresamente establecidos en la Directiva, como que los bienes transferidos contribuyan a la obtención de los resultados que integrarían la base imponible de los impuestos¹⁴;

¹³ El Proyecto de Ley N° 0465 que propuso la prórroga de la Ley N° 26283 hasta el 31 de diciembre de 1996, señaló en uno de sus considerandos lo siguiente: "Que como se puede apreciar el marco legal previsto para la reorganización de empresas, contiene disposiciones que transitoriamente confieren exoneraciones tributarias a favor de las personas jurídicas que realicen actos y contratos derivados de dicha reorganización. Lo cual resulta adecuado, debido a la situación económica por la que atraviesa el país y determina la clara intención del Estado, de alentar las inversiones empresariales realizadas o por realizarse y estimular la libertad de empresa y contratación".

Por su parte el Proyecto de Ley N° 2232 que sustentó la prórroga de la ley en cuestión hasta el 31 de diciembre de 1997, indicó que: "De acuerdo a la liberalización del mercado resulta evidente que la inversión extranjera y el ingreso libre de productos extranjeros, exige de las empresas nacionales reducir sus costos, sea a través de la modernización de sus equipos, de la división de algunas líneas de producción o de la fusión con otras empresas.

La exoneración de los actos de fusión o división de empresas resultan en ese contexto una adecuada vía de protección y ayuda, que, sin llegar a los extremos, permita a las empresas competir en mejores condiciones con el mercado competidor externo."

¹⁴ Así el último considerando de la Directiva 90/434/CEE señala lo siguiente: "Considerando que conviene prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal o como efecto que una sociedad, participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación de los trabajadores en los órganos de la sociedad,".

Por su parte en el inciso b) del artículo 2° se establece que: "A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, se entenderá por: b) escisión: la operación por la cual una sociedad transfiere a dos o más sociedades ya existentes o nuevas, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de su patrimonio, activo y pasivo, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de títulos representativos de su capital social,".

A su vez en el último acápite del numeral 1 del artículo 4° se precisa que: "La fusión o escisión no implicará gravamen alguno sobre las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real de los elementos de activo y pasivo transferidos y su valor fiscal. Se entenderá por: (...) -- elementos de activo y pasivo transferidos: los elementos de activo y de pasivo de la sociedad transmitente que, como consecuencia de la fusión o de la escisión, queden efectivamente vinculados al establecimiento permanente de la sociedad beneficiaria situado en el Estado miembro de la sociedad transmitente y que contribuyan a la obtención de los resultados que integrarían la base imponible de los impuestos."



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que habiéndose descartado, por las consideraciones antes expuestas, la posibilidad de aplicar el fraude a la ley al caso de autos, conforme a lo estimado por la Administración en la Resolución apelada, resta evaluar el enfoque alternativo considerado por aquélla, esto es la "irrealidad de la escisión" aplicando el criterio de la realidad económica, para lo cual resulta pertinente establecer, en primer término, cuál es el sustrato económico recogido en la figura legal "escisión", a fin de constatar si ésta se produjo en los hechos en el caso de autos y, en segundo lugar si los elementos que sirven de base a la Administración para concluir en la irrealidad de la misma son válidos¹⁵;

Que al respecto, es preciso señalar que el Texto Único Ordenado de la Ley General de Sociedades, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-85-JUS, aplicable al caso de autos, no definía, como sí lo hace la actual Ley General de Sociedades aprobada por Ley N° 26887, el término escisión¹⁶, por lo cual cabe remitirse al concepto doctrinario de dicho término, así para Julio C. Oteagui, citado por Enrique Elías Laroza, " ... la escisión estriba fundamentalmente en el desdoblamiento de una persona jurídica con el reparto de su patrimonio entre varias personas jurídicas, y en el caso de sociedades con la atribución a los socios de la sociedad escidente del carácter de socios de la sociedad escisionaria"¹⁷;

Que cabe advertir que tal definición comprende lo que en doctrina se denomina la escisión propia o total, esto es aquélla en la que la personalidad jurídica de la sociedad escidente se extingue por transferir la totalidad de su patrimonio fraccionado en dos o más bloques patrimoniales a favor de otras sociedades beneficiarias de la escisión;

Que sin embargo, existe también la denominada escisión impropia o parcial en la cual la sociedad escidente no se extingue y mantiene en su poder una de las porciones patrimoniales en que se fracciona la escidente, tal como queda de manifiesto en la definición que sobre el particular expone Rafael Guasch en la cita de Ricardo Beaumont Callirgos, "... la doctrina moderna la define como aquella operación del derecho de sociedades consistente en fragmentar total o parcialmente el patrimonio de una sociedad en una o más partes, transmitiendo en bloque cada fracción patrimonial escindida a una o varias sociedades existentes o de una nueva creación, mediante la atribución a los socios de la sociedad escindida de acciones o participaciones procedentes de la sociedad o sociedades beneficiarias"¹⁸;

Que ambos supuestos de escisión han sido recogidos actualmente en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades vigente, la que refiriéndose al caso de la escisión parcial, que concierne al caso que nos

¹⁵ La potencialidad de que cada negocio jurídico atribuya efectos legales a determinada modalidad del intercambio económico, ha sido destacada por César Talledo Mazú: *Tratándose de negocios jurídicos típicos cada tipo sirve para dar efectos jurídicos a determinada modalidad del intercambio económico: mediante la compra venta una cosa se cambia por un precio, en la locación de servicios la actividad personal se cambia por una retribución, en el contrato de sociedad una cosa se cambia por el reconocimiento de la condición de socio, y así sucesivamente. Esa cualidad de fijar los efectos y modificar la situación jurídica de un sujeto en determinada modalidad del intercambio económico es la función propia de cada negocio jurídico. Y es esa modalidad de intercambio el sustrato o contenido económico propio del respectivo negocio jurídico.* Exposición realizada en Lima el 12 de febrero de 2003 con ocasión del Congreso organizado por la Asociación Fiscal Internacional - Grupo Peruano, en torno al tema "Forma y Sustancia en el Derecho Tributario".

¹⁶ Que es pertinente precisar que la Resolución N° 594-2-2001 del 25 de mayo de 2001, al señalar que "... durante la vigencia del Texto Único Ordenado de la Ley General de Sociedades aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-JUS, no era posible entender el término "división" y el verbo "dividir" tan sólo como sinónimos del término "escisión" y el verbo "escindir", respectivamente, sino que debía adoptarse una acepción más amplia, haciéndolos extensivos también al acto de dividir las actividades de una sociedad o empresa, aun cuando ello pueda no entenderse como una escisión o división propiamente dicha en términos societarios, pero siempre dentro del contexto de la reorganización de una sociedad o empresa", aludió no sólo al supuesto de escisión en los términos que se exponen en la presente Resolución, sino también a otros casos de reorganización de sociedades, tales como la reorganización simple o segregación patrimonial, pronunciándose en la mencionada resolución respecto a este último supuesto de reorganización societaria.

¹⁷ Enrique Elías Laroza. "Derecho Societario Peruano", Tomo III. Editora Nomás Legales S.A., Trujillo, 2000. p. 974.

¹⁸ Ricardo Beaumont Callirgos. "Comentarios Ley General de Sociedades". Gaceta Jurídica. Lima, agosto 2000. p. 688.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

ocupa, señala que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques patrimoniales para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por dicha Ley, pudiendo adoptar, entre otra, la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, la sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente, siendo que los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades absorbentes, en su caso;

Que de lo expuesto se infiere que el hecho económico que subyace a la figura jurídica de la escisión a la que nos hemos referido anteriormente, es la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad (unidad económica), la división de actividades y la respectiva explotación del patrimonio así independizado, con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida - esto es a la unidad económica existente o que se crea - que recibe el bloque patrimonial, y el ajuste de capital para la empresa escidente;

Que la característica económica de la escisión referida al intercambio del bloque patrimonial segregado por acciones, ha sido destacada en la Resolución N° 222-98-ORLC/TR del 12 de junio de 1998¹⁹ de la Oficina Registral de Lima y Callao, con ocasión de la apelación formulada contra la observación efectuada por la Registradora Pública de los Registros Públicos de Lima, respecto a la solicitud de inscripción de una escisión de sociedad, en la que se apartó parte del patrimonio de la empresa vinculado a una línea de comercialización y producción, consistente en bienes inmuebles, generándose obligaciones para ambas partes, por un lado el transferente debía concluir las obras vinculadas a dichos bienes y el beneficiario asumiría las deudas de la nueva sociedad ante terceros;

Que mediante la referida Resolución se señaló que “... esta operación – la escisión – siempre supone una disminución patrimonial e influye en la estructura accionarial de la sociedad escindida, sin que ello implique la afectación del principio de conservación de la cualidad de socio y el principio de proporcionalidad ...”, “Que de los documentos conformantes del título, se aprecia que mediante Junta General Extraordinaria de Participacionistas de la Compañía Constructora Argos S.R.Ltda. (...) se adoptaron acuerdos en los siguientes términos: De la escisión o división de la sociedad: los participacionistas consienten en apartar parte del patrimonio de la empresa (...) vinculado a una línea de su comercialización y producción y que ha decidido asumir Constructora e Inmobiliaria M.Q.E.I.R.L., consistente en diversos bienes inmuebles que se detallan en el referido documento, por un monto de S/.1'004,360.85, generándose obligaciones para ambas partes, así, el transferente a concluir las obras vinculadas a dichos bienes y el beneficiario, a asumir deudas de la Sociedad ante terceros (...) Que en ese orden de ideas la operación societaria consistente en la separación de la empresa de parte de su patrimonio vinculado a una línea de comercialización, (...) a otra nueva, Constructora e Inmobiliaria M.Q. EIRL, conforme lo expresado anteriormente, no constituye una escisión o división, propia ni impropia, así, los socios de la sociedad escindida no reciben a cambio de la transmisión del patrimonio social ningún tipo de derechos en la empresa beneficiaria, (...) tampoco podría calificarse esta operación de ‘segregación patrimonial’ porque a cambio de la transferencia del patrimonio fraccionado la sociedad no recibe contraprestación alguna por parte de la empresa individual beneficiaria, de modo tal que pueda entenderse en última instancia que el patrimonio de la primera no disminuyó, (...)”;

Que en consecuencia, en el presente caso a efecto de calificar si desde su perspectiva económica la escisión llevada a cabo es real o no, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario permitiría verificar que se haya producido: (a) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica

¹⁹ Resolución N° 222-98-ORLC/TR del 12 de junio de 1998, citada por Ricardo Beaumont Callirgos. Ob.Cit. p. 686 a 689.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes;

Que según se aprecia de la copia de la escritura pública de cambio de denominación social, aumento y reducción de capital, modificación parcial de estatutos y escisión (fs. 590 a 608), se aprobó el traspaso patrimonial de los activos, pasivos y cuentas patrimoniales relacionados con la actividad de generación eléctrica que constan en el Acta de Junta General Extraordinaria de Accionistas del 12 de julio de 1996, que en conjunto representan un patrimonio de S/.2,225'680,840.00, reduciéndose el capital de la escidente de S/.2,227'454,625.00 a S/.1'773,785.00, anulándose las acciones del capital social que se amortizan, emitiéndose las correspondientes acciones a favor de los accionistas de la sociedad escidente (séptimo acuerdo contenido en el Acta de la Junta General Extraordinaria de Accionistas de la - fs. 579, 597), habiendo la Administración, asimismo, constatado en los libros contables la transferencia de los activos fijos relacionados con la actividad de generación eléctrica de TALLERES a los mismos que dejaron de estar registrados en Talleres y pasaron a formar parte de los activos de ;

Que en lo que respecta a las actividades desarrolladas por la recurrente como empresa de generación eléctrica, no existe cuestionamiento por parte de la Administración habiendo constatado ésta su actividad, conforme se desprende del Informe General de Fiscalización obrante a folios 975 a 994, es decir no se discute la explotación económica realizada por con el bloque patrimonial segregado;

Que por el contrario el cuestionamiento de la Administración en torno a la escisión efectuada, se funda en el desarrollo independiente de las actividades de explotación del bloque patrimonial que permaneció en poder de la empresa escidente: TALLERES, siendo que los hechos que llevarían a la Administración a discutir la realidad de la escisión efectuada son: (a) la composición accionaria y de directorio de TALLERES, (b) la dependencia económica de TALLERES respecto de la recurrente, traducida en: (b.i) que el 99% de los ingresos de TALLERES provienen de , (b.ii) los continuos desembolsos de dinero de a TALLERES para que asuma sus gastos propios, (b.iii) los gastos de TALLERES asumidos por , reembolsados a este último, (c) la dependencia administrativa de TALLERES a la recurrente, evidenciada en que el personal de es el encargado de: (c.i) llevar la contabilidad y las planillas, (c.ii) la aprobación de los pagos que debía efectuar TALLERES, (c.iii) las liquidaciones de aportaciones y beneficios sociales del personal de TALLERES, (c.iv) de almacenar los bienes adquiridos por TALLERES en los almacenes de , así como de aprobar los servicios contratados, (d) la mínima reducción de costos y gastos en TALLERES, (e) la no renovación de maquinaria;

Que sobre el particular se debe señalar, que los elementos esbozados por la Administración apuntarían a tomar en consideración los objetivos empresariales buscados que se encontrarían detrás de la decisión de escindir una sociedad (*reducción de costos y gastos, renovación de maquinaria*), así como a señalar cuál fue el manejo empresarial adoptado por Talleres a partir de la escisión, destacando que dada la composición accionaria, así como la dependencia económica y administrativa observada en dicha empresa respecto de la recurrente, ello evidenciaría la irrealidad de la escisión, toda vez que el manejo de la primera siguió siendo el mismo antes y después de la escisión;

Que en cuanto a la pretensión de validar la escisión a partir de constatar si la finalidad que se buscaba con ella se cumplió efectivamente, ésta no resulta aceptable en tanto excedería la evaluación de si el sustrato económico de la escisión se produjo en la práctica en los términos señalados precedentemente, sin perjuicio de ello cabe indicar que los objetivos perseguidos con un proceso de reorganización social como el comentado, pueden ser múltiples, pudiéndose mencionar, entre otros siguiendo a Beaumont



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Calligos²⁰, (a) la solución de conflictos internos entre los diferentes grupos de socios de la sociedad, como una opción a la liquidación misma, (b) la solución a un crecimiento exagerado o imprudente de las unidades o conjuntos empresariales, (c) la especialización de las distintas actividades que realiza la empresa, separándolas en unidades económicas y jurídicamente independientes, (d) la descentralización de las actividades de la sociedad en varias áreas geográficas, (e) el saneamiento de una empresa por la carencia de viabilidad de una o más de las actividades que realiza, siendo que tal diversidad de razones impediría aplicar una medida estándar de evaluación, toda vez que dependería de la finalidad en cada caso (subjetiva), y por ende de la complejidad de la misma, la conclusión de la existencia de la escisión en el supuesto en que ésta se hubiera logrado y porque la consecución en mayor o menor medida de tales objetivos no enerva el que dicho proceso de reorganización se haya llevado a cabo, no pudiendo hacerse depender del éxito de los objetivos perseguidos la certeza del negocio jurídico indicado;

Que adicionalmente debe tenerse en cuenta que la recurrente señala que en el presente caso los objetivos de la escisión estaban en función de repotenciar las actividades de generación eléctrica, es decir en función de los objetivos trazados respecto de ella, mientras que la Administración pretende verificar los objetivos de la escisión en función de los logros alcanzados por Talleres, lo que pone de manifiesto la subjetividad de considerar la finalidad buscada con la escisión y de si ésta se cumplió en el caso de autos²¹;

Que con respecto a la estructura accionaria de TALLERES, se debe indicar, en primer término, que la composición accionaria del capital de una sociedad no puede afectar la realidad de sus operaciones, siendo que el hecho que la referida empresa tenga un accionista mayoritario en común con la recurrente conforme lo destaca la Administración en la apelada (fs. 10254)²², pone de manifiesto una vinculación económica entre ambas empresas que no resulta impedida por norma alguna y que no enerva la validez de la escisión que TALLERES y la recurrente habrían acordado, ni deviene en irreal la escisión conforme lo pretende la Administración;

Que por el contrario, cabe destacar que se ha verificado de los documentos que obran en autos que la cotización de las acciones de Talleres se produjo en la Bolsa de Valores de Lima y su adquisición se realizó a través de la oferta pública de adquisición por parte de la empresa Entergy Power Perú S.A., lo cual implicaba la legitimidad y veracidad de la transacción al cumplir con las exigencias propias de dicha institución bursátil y de tal mecanismo de adquisición pública de valores, siendo además pertinente resaltar que se efectuó posteriormente la transferencia de las mencionadas acciones y el traspaso de los

²⁰ En similar sentido se encuentra la opinión de Enrique Elías Laroza al comentar los objetivos económicos que pueden lograrse con la escisión tales como la desconcentración de una o más empresas, la concentración de empresas, la especialización empresarial, la solución de conflictos, precisando finalmente que *Los autores coinciden, en general, al señalar la complejidad de la escisión y la diversidad de objetivos económicos para los cuales puede ser útil, abandonando la tesis de considerarla simplemente como un medio de desconcentración, que es lo que aparenta a primera vista.* Ob. Cit. p. 976

²¹ Es del caso señalar además, que la reducción de costos de operación y mantenimiento a parámetros competitivos señalada por la recurrente como uno de los objetivos económicos que habrían motivado la escisión, de acuerdo a lo señalado por ésta en respuesta al Requerimiento N° 015550002401, se habría cumplido conforme a los indicadores presentados por la recurrente, reconocidos por la Administración en la apelada (fs. 10244); así los costos de servicios de maestranza se redujeron en 4.32% en 1997 y 10.85% en 1998.

Por su parte en el caso del incremento de la eficiencia operativa de la compañía – el segundo de los objetivos económicos perseguidos con la escisión -, que supone la cantidad de megavatios por trabajador, aumentó de 1.06 MW/trabajador en 1995, a 2.21 MW/trabajador en 1996 antes de la escisión pero después de la reducción de personal decidida por la empresa y a 2.37 MW/trabajador en 1996 después de la escisión, de acuerdo a lo señalado en el Informe de la Universidad de Piura sobre la evaluación económica de las razones que motivaron la escisión presentado por la recurrente en calidad de prueba.

²² La Administración precisa que a la fecha de la extinción de TALLERES Entergy Power Perú S.A. era la titular del 96.79% de las acciones de ésta, siendo además accionista de Generandes Perú S.A. la que a su vez es accionista mayoritaria de Entergy Power Perú S.A., agregando que la referida Entergy Power Perú S.A. es también la titular del 99.99% de Maestranza Moyopampa S.A., empresa que mediante contrato de traspaso adquirió de TALLERES la totalidad de los activos.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

activos a terceros (Hydro Beteillingugen AG – fs. 1590, 1486) no vinculados al grupo económico al que pertenece la recurrente;

Que de otro lado, el que la composición de los directorios de ambas empresas fuera la misma a una fecha dada, tal como lo señala la Administración en la apelada, no impedía el manejo independiente de cada empresa en función a los objetivos de negocios de cada una, ni demostraba por sí misma la falta de veracidad de la reorganización llevada a cabo, siendo una práctica común que las empresas que conforman un mismo grupo empresarial mantengan representantes comunes en los distintos órganos de dirección y de gestión, lo cual no se encuentra impedido legalmente;

Que por otro lado, y en cuanto a la aludida dependencia económica y administrativa, es preciso indicar que lo relevante a efecto de considerar la existencia de Talleres y por consiguiente la realidad de la escisión, es establecer si ésta actuó en la práctica en función de la actividad que se reservó, esto es las actividades de reparación, mantenimiento y fabricación por cuenta propia y de terceros, que resultan ser su objeto social (fs. 584) y las labores estratégicas de la empresa, toda vez que las actividades operativas tales como cómputo, contabilidad, tesorería, recursos humanos, seguridad, transporte, entre otras, no aportan valor agregado a los servicios de maestranza antes mencionados y por tanto no requerirían ser realizados necesariamente por la citada empresa;

Que tal es la tendencia moderna en el manejo de las empresas, con la aplicación de contratos tales como el de gerencia, previsto en el artículo 193° de la Ley General de Sociedades (artículo 183° de la antigua Ley de Sociedades) que permite la designación de una persona jurídica como gerente, o el outsourcing, que supone encargar a terceros la ejecución de procesos que no constituyen parte de la labor distintiva (estratégica) de la empresa, con el objeto de obtener un resultado especializado de calidad a menor costo²³, supuestos en los cuales no cabría concluir en la irrealidad o inexistencia de la empresa por no hacerse cargo o asumir al interior de la misma (esquema tradicional de manejo empresarial) todas aquellas funciones de apoyo a la actividad estratégica, que son comunes a la mayoría de empresas y que pueden ser tercerizadas para lograr una mayor eficiencia;

Que asimismo es conveniente señalar que ni en la legislación societaria, ni en dispositivo alguno de nuestro ordenamiento jurídico, existe norma que exija que las labores administrativas y de dirección deban necesariamente ser realizadas por la propia empresa, porque ello atentaría contra la libertad de contratar y contra el derecho a la libertad, consagrados en los numerales 14 y 24 parágrafo a) del artículo 2° de la Constitución;

Que en el presente caso, se constata de la copia del Acta de Junta General Extraordinaria de Accionistas de fecha 12 de julio de 1996 de _____ – la misma que cambió su denominación en el mismo acto a TALLERES - que las funciones de dirección y gerencia en _____, serían efectuadas por los mismos representantes designados para aquélla (fs. 576), indicándose además que la Gerencia de Empresa de Generación Eléctrica de Lima S.A. precisaría el personal que permanecería en esta última sociedad y cuál sería el personal asignado a _____, siendo, de otro lado, que la propia Administración ha verificado, conforme lo admite en la apelada (fs. 10250), que la indicada empresa TALLERES durante el período comprendido entre los meses de setiembre de 1996 y febrero de 1998 realizó operaciones comerciales, brindando sus servicios a _____, CITECO Y SULZER DEL PERÚ, habiendo obtenido ingresos por S/.4'092,484.50, así como que contaba con el personal especializado para tal efecto, el que resultaba el mismo que integraba la planilla de Talleres antes y

²³ "El Outsourcing y las cadenas de productividad". Eduardo Huerta Mercado. Boletín Centro de Negocios Pontificia Universidad Católica del Perú.

"Aprovechemos las oportunidades en temas neutros políticamente como el outsourcing". Revista Desde Adentro. Sociedad de Minería, Petróleo y Energía.

M f e ML



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

después de la escisión, hechos que demostrarían la explotación económica del bloque patrimonial que permaneció en poder de Talleres mediante el desarrollo independiente de las actividades de maestranza²⁴;

Que sin perjuicio de lo indicado, y en relación a la dependencia económica de TALLERES a la recurrente destacada por la Administración, se debe indicar que el hecho de que la mayoría de ingresos por servicios provenga principalmente de una empresa, si bien denota la existencia de vinculación comercial o económica, no brinda elementos para cuestionar la veracidad de la escisión, debiéndose precisar, por el contrario, que la propia Administración admite en la apelada que la indicada empresa también habría obtenido ingresos, en menor medida, por la prestación de servicios a otras empresas;

Que de otro lado respecto de los continuos desembolsos de dinero de la recurrente a Talleres Moyompampa S.A. y gastos de ésta asumidos por la primera, en los cuales se sustenta la Administración, se verifica de autos, conforme además lo reconoce ésta en la apelada, que Talleres ha amortizado los desembolsos de dinero a partir del mes de enero de 1997, habiendo además Talleres registrado en sus libros contables la cuenta 242.501 – Cuentas por pagar a (fs. 8747, 8998 y 8999) la que según refiere la Administración “es abonada por los montos correspondientes a los conceptos (...) – compra de materiales, fotocopias, seguros, AFP, tributos, adelanto de vacaciones, entres otros – y es cargada por los pagos efectuados por Talleres, los cuales se realizan en marzo, julio, octubre y diciembre de 1997 (...)”; y reembolsado a los segundos (gastos de Talleres facturados a nombre de), conforme a las liquidaciones por reembolso de gastos realizada por , las que comprenden los gastos efectuados en el transcurso de un año calendario (fs. 8763 y 8862), lo que permite inferir que lo que se ha producido en el presente caso es un continuo financiamiento de a favor de Talleres y no la asunción de gastos no reembolsados, que permita determinar la inexistencia de una unidad de negocios independiente, en el entendido de carecer ésta de la posibilidad de asumir sus propios gastos;

Que encontrándose acreditado que TALLERES, en función de la actividad que se reservó, explotó como una unidad de negocios el patrimonio cuya titularidad mantuvo con posterioridad a la escisión, carece de validez el desconocimiento que respecto de la realidad de esta última pretende la Administración al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, así como el desconocimiento de la transferencia patrimonial de bienes a favor de la recurrente en el marco de la escisión acordada por las partes, por lo que procede determinar el costo computable de los mismos conforme a la normatividad que resulte aplicable a la escisión;

Normatividad aplicable a la escisión efectuada

Que de acuerdo al marco legal establecido por el Laudo Arbitral celebrado por la recurrente y el Estado Peruano, de fecha 22 de abril de 2002, para efecto de determinar el costo computable de los bienes del activo fijo adquiridos por , resultan de aplicación el Régimen General de la Ley del Impuesto a la Renta – Decreto Legislativo N° 774, específicamente el artículo 32° de la mencionada norma, y, en

²⁴ Es pertinente indicar que en los informes técnicos encargados por la recurrente al asesor de la Gerencia de Administración y Finanzas, Ing. Enrique Negrón Martijena, de fecha 12 de enero de 1996, y a Protecna Consultores, de fecha 30 de mayo de 1996, a efectos de evaluar las alternativas de explotación de Talleres, se concluye que tanto el alto grado de especialización del personal de Talleres, como la precisión de los trabajos de reparación y reconstrucción de componentes de centrales hidroeléctricas, así como la infraestructura idónea con la que contaban y el posicionamiento geográfico estratégico, constituían una ventaja comparativa importante que descartaba la venta de los activos y desvinculación del personal de Talleres y la tercerización de los referidos servicios, sino que por el contrario aconsejaban la separación de las actividades de maestranza a fin de ser desarrolladas de manera independiente, en razón de que en el mercado de Lima no habrían talleres lo suficientemente especializados que permitieran atender las reparaciones que requiriera con la calidad que lo hacía el personal de Talleres.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

aquello que sea pertinente, el régimen establecido en la Ley N° 26283 y su norma reglamentaria, Decreto Supremo N° 120-94-EF;

Que en efecto, en el considerando 3.12 del mencionado Laudo se prevé que en todos los casos de venta, aportes de bienes y transferencias a cualquier título a personas jurídicas que se constituyan o ya constituidas, el valor asignado a los bienes para efecto del Impuesto será el de mercado, en cumplimiento del artículo 32º del Decreto Legislativo N° 774, concluyendo que dicha norma resulta obligatoria incluso en los casos de escisión;

Que de otro lado, se establece en el considerando 3.17 del aludido Laudo, que le resulta de aplicación a la recurrente, el régimen previsto en la Ley N° 26283 y el Decreto Supremo N° 120-94-EF en aquello que sea pertinente;

Que la Administración no obstante concluir que no resultaban aplicables a la recurrente los beneficios de la Ley N° 26283, procedió a verificar si la revaluación y por ende la determinación del costo computable había sido realizada de conformidad a lo señalado por la mencionada Ley y su Reglamento, el Decreto Supremo N° 120-94-EF, sosteniendo que al no encontrarse debidamente sustentado el valor de mercado asignado a los bienes adquiridos por la recurrente con motivo de la escisión formalmente realizada, no se había cumplido con un requisito fundamental para acceder a uno de los beneficios contemplados por las precitadas disposiciones, es decir considerar como costo computable de los bienes el valor al que éstos fueron adquiridos, por lo que desconoce la aplicación de las disposiciones precitadas y procede a calcular la depreciación a valores históricos y a reparar el exceso de depreciación existente como resultado de comparar los montos obtenidos por ella y lo determinado por la recurrente, incluyendo la revaluación efectuada al amparo de la mencionada Ley N° 26283;

Que tal proceder de la Administración supone dar el carácter de requisito constitutivo a la tasación que sirve de sustento al valor de mercado de los activos fijos adquiridos por la recurrente a raíz de la escisión, siendo que sobre el particular este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N°s 100-5-2004 del 9 de enero del 2004 y 322-1-2004 del 23 de enero de 2004, que la tasación efectuada tiene por finalidad acreditar que el costo computable al que fueron transferidos los bienes no excede el tope permitido por ley, esto es, el valor de mercado, y que en tal sentido no es un requisito constitutivo del beneficio la fehaciencia y validez de la tasación de los bienes revaluados, por lo que no resulta procedente la inaplicación del régimen contenido en la referida Ley y su Reglamento en base a la pretendida falta de validez y fehaciencia de la tasación conforme a lo alegado por la Administración;

Validez del procedimiento de tasación

Que se aprecia de autos que mediante Requerimiento N° 0150550002598 (fs. 7170 y 7171), la Administración solicitó a la recurrente, entre otras cosas, exhibir el Informe de Valuación y Anexos del Activo Fijo al 11 de julio de 1996 que sustente la revaluación efectuada a los mismos, así como presentar un análisis detallado, con la respectiva documentación contable sustentatoria, que acredite que los valores asignados a tales bienes en el citado Informe de Valuación fueron efectivamente contabilizados y registrados en sus Libros Oficiales en el ejercicio 1996, asimismo un análisis detallado del incremento de su valor en el ejercicio 1996 que refleje el incremento contable del valor neto de los activos antes de la revaluación y el valor asignado a los mismos luego de aplicar el valor tasado que se estableció vía el mencionado Informe de Valuación;

Que consta en el Resultado del referido Requerimiento, entre otros, que la recurrente exhibió el Informe de Valuación del Activo Fijo al 11 de julio de 1996 y anexos, elaborado por Protecna Consultores;



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que la Administración, a efecto de cruzar información con la empresa Protecna Consultores, cursó los Requerimientos N°s 015550002477 y 015550002554, solicitándole a esta última diversa documentación vinculada a la valuación efectuada, así como precisiones respecto a determinados conceptos incluidos en la valuación;

Que del Resultado de los mencionados Requerimientos (fs. 7797, 7910 y 7911) se desprende que Protecna Consultores cumplió con presentar lo solicitado por la Administración;

Que sobre la base de la documentación presentada por la recurrente, así como de la documentación e información presentada por la empresa valuadora, en el marco del cruce de información efectuado a ésta, la Administración procedió a la evaluación de la misma, labor que estuvo a cargo de dos peritos tasadores de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, quienes emitieron el Informe Final – , obrante a folios 9917 a 9928, así como el Informe Complementario al Informe Final de , obrante a folios 9904 a 9915, en los que se realizaron las observaciones siguientes: (i) la valuación de activos fijos no cumple con el marco legal vigente, al no observar la metodología establecida en el Reglamento General de Tasaciones, (ii) el concepto “Intereses durante la construcción”, referido a intereses de financiamiento, no se encuentra comprendido en la determinación del valor similar nuevo, a tenor de lo señalado por el Reglamento General de Tasaciones en sus artículos 7.2.03, 2.4.01 y 6.2.06, aplicables a obras civiles y equipos electromecánicos, siendo que sólo corresponde en los Estudios de Proyectos de Inversión, (iii) no existe sustento técnico para la adición del 5% del valor de las obras civiles y equipos electromecánicos bajo el rubro “Otras partidas no metradas”, habiendo sido requerido dicho sustento;

Que es en mérito a tales observaciones que la Administración procedió a desconocer la validez de la tasación de parte y a calcular la depreciación sobre valores históricos;

Que de acuerdo al Informe Final sobre Valuación del Activo Fijo al 28 de noviembre de 1995 elaborado por Protecna Consultores²⁵, obrante a folios 7283 a 7452, para la valuación de los activos fijos de la recurrente se han seguido los principios y normas generales contenidos en el Reglamento del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú (fs. 7439);

Que con respecto a la metodología empleada, la recurrente sostiene que no existen diferencias significativas aplicables a la tasación de activos que pueden ser considerados similares a los suyos, agregando que de acuerdo al cuadro comparativo entre el Reglamento del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú y el Reglamento de CONATA que adjunta como prueba, aprecia que el empleo de uno u otro, no afecta el valor de tasación, salvo en el caso de los predios y construcciones en que, según el Reglamento de CONATA, se llega a valores arancelarios (fs. 11034 a 11060, 11064);

Que al respecto, este Tribunal ha dejado establecido mediante la Resolución N° 1212-4-97 del 18 de diciembre de 1997, que en los casos en los que, conforme a la regla de los artículos 31° y 32° de la Ley del Impuesto a la Renta (valor de mercado) resulta de aplicación el valor de tasación, se recurrirá a una

²⁵ Es del caso señalar que el Consorcio Generandes propietario del 60% de las acciones de la al asumir la administración de ésta, encargó a Protecna Consultores S.R.Ltda, la valuación del activo fijo al 28 de noviembre de 1995, siendo que en julio de 1996 la recurrente con el objeto de realizar la revaluación voluntaria de sus activos y definir la Reserva de Depreciación en sus Estados Financieros, encarga nuevamente a Protecna Consultores la valuación del activo fijo al 11 de julio de 1996, labor que se desarrolló tomando como base la Valuación del Activo Fijo al 28 de noviembre de 1995 y considerando los cambios en los metrados de los activos y posible variación de los precios medios de mercado durante el período noviembre de 1995 y julio de 1996; concluyendo la indicada empresa valuadora que en las obras civiles no han habido cambios o circunstancias que puedan producir diferencias materiales o sensibles en los montos de la tasación de activos al 28 de noviembre de 1995 vistos al 11 de julio de 1996, conforme consta en el Informe sobre los Procedimientos para la Valuación del Activo Fijo al 11 de julio de 1996, obrante a folios 7272 a 7281.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

tasación que deberá entenderse ceñida al Reglamento General de Tasaciones aprobado por Resolución Ministerial N° 370-85-VC-9300²⁶, toda vez que conforme a su artículo 1.1.04 la sujeción a sus normas es obligatoria en los casos que se trate de practicar una tasación en que el Estado interviene en alguna medida como parte interesada, incluso como acreedor tributario;

Que no obstante, dado que la propia Administración ha revisado la tasación elaborada por Protecna a pesar de su objeción en el sentido que ésta no se efectuó conforme con el Reglamento General de Tasaciones del Perú, sino siguiendo lo señalado en el Reglamento del Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú, aprobado por Resolución Suprema N° 76 (al parecer, porque el procedimiento de tasación regulado por ambas normas es similar en lo que a activos fijos se refiere), conforme con el criterio vertido en la Resolución N° 100-5-2004, corresponde analizar las observaciones efectuadas por ésta y que -en su opinión- le restarían fehaciencia al informe de valuación;

Que con relación a la aplicación de "Intereses durante la construcción", referido a intereses de financiamiento, en la apelada la Administración considera que sólo procede que éstos sean considerados para la evaluación de proyectos de inversión, y que de manera excepcional pueden atribuirse directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo, siempre y cuando sean comprobados en su origen, en concordancia con lo manifestado por la CONATA en la absolución de la consulta técnica obrante a folios 9897 a 9902, realizada por la propia Administración, en la que dicha entidad señala que si bien generalmente los costos de financiamiento deben considerarse como gastos en el período en que se incurren, y no se difieren formando parte de los activos, alternativamente éstos pueden atribuirse directamente a la adquisición, construcción o producción de un activo, capitalizándose como parte de su costo, siempre y cuando sean comprobados en su origen;

Que en cambio la recurrente sostiene que en su caso se trata de obras civiles relacionadas con la operación de centrales hidroeléctricas, que por su propia naturaleza requieren de un tiempo considerable para poder ser puestas en uso (entre tres y cuatro años), agregando que siguiendo normas contables tiene por política activar los intereses vinculados a la construcción o adquisición de activos fijos en los que se requiera un tiempo considerable para su puesta en marcha, siendo que tal ha sido el criterio establecido por la Resolución N° 100-5-2004;

Que en efecto sobre el particular este Tribunal ha dejado establecido mediante la Resolución N° 100-5-2004 que *del análisis del Reglamento General de Tasaciones se concluye que la norma no contiene referencia alguna sobre los intereses de financiamiento y la posibilidad de su aplicación para establecer el costo de los bienes materia de valuación, agregando que de acuerdo con las normas de carácter contable financiero – NIC 23 - es posible incluir dentro del costo de los activos fijos el importe de los intereses que se encuentren directamente vinculados con la construcción, producción o adquisición de activos fijos y en la medida que estos activos requieran un tiempo considerable para poder ponerlos en condiciones de ser usados en las actividades propias de la empresa;*

Que en el caso analizado, se desprende del informe de tasación elaborado por Protecna que el concepto de interés en comentario ha sido incorporado al costo directo de las obras civiles como parte del multiplicador total de 1.57, así como en el caso de equipos electromecánicos, en los que el interés durante la construcción (15%) ha sido incorporado como parte del factor 1.52, indicándose finalmente en dicho informe que en el caso de los "Otros Activos" (Sistemas de Comunicaciones, de Transmisión y Talleres) han sido calculados directamente a su Valor Similar Nuevo "(incluyendo todos los coeficientes antes mencionados)";

²⁶ Cabe indicar que mediante Resolución Ministerial N° 469-99-MTC/15.04 se aprobó la edición oficial del Reglamento Nacional de Tasaciones del Perú.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que sin embargo, en el caso de autos, de la revisión del aludido informe no es posible establecer si la empresa tasadora verificó que efectivamente el importe de los intereses se encontraban directamente vinculados a los activos antes indicados, siendo que la Administración tampoco solicitó la información respectiva o presentó algún peritaje de parte a efecto de verificar este hecho, y -de constatar que dicha inclusión resultaba incorrecta- su incidencia en la valuación de los activos;

Que en lo referente a la adición del 5% por concepto de "Otras Partidas no Metradas", la Administración señala que en el caso de la inclusión de dicho porcentaje para la determinación del valor similar nuevo de los equipos electromecánicos, no existe sustento técnico que justifique dicha inclusión no obstante haberse requerido, agregando que de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6.2.06 del Reglamento General de Tasaciones, infiere que el porcentaje aplicado en la tasación no se encuentra contemplado a efecto de determinar el valor similar nuevo de los equipos electromecánicos;

Que adicionalmente señala que el mencionado porcentaje, a través de su inclusión en el factor 1.52, ha sido aplicado a efecto de determinar el Valor Similar Nuevo de todas la partidas integrantes de cada una de las centrales, incluyendo las turbinas, generadores y transformadores (fs. 7336 a 7358), bienes que representan un porcentaje considerable del costo directo total y son perfectamente identificables;

Que en cuanto a la adición del referido porcentaje en el caso de los costos directos de las siete partidas de obras civiles indica que ello significa incrementar considerablemente dicho costo, agrega además que los conceptos incluidos dentro del término "Otras Partidas no Metradas" son los acabados, las instalaciones interiores de servicios y el arreglo de áreas circundantes, conceptos que no podrían ser aplicados a las partidas obras civiles tales como túneles, reservorios, lagunas, canales, etc., por lo que concluye que la aplicación del mismo no cuenta con sustento técnico documentario ni legal;

Que mediante el numeral 5 del Requerimiento N° 015550002554 la Administración en el marco del cruce de información efectuado a la empresa valuadora Protecna, solicitó a ésta sustentar con la base legal correspondiente, opiniones técnicas competentes, antecedentes, etc., la aplicación del factor 5% "Otros" como parte de los factores utilizados para la valuación de los equipos electromecánicos, debiendo detallar de forma específica qué conceptos comprendía el mencionado término, así como una explicación de los mismos;

Que en respuesta a lo solicitado, Protecna señala (fs. 7903, 7904) que en el estimado del costo de las obras civiles se utilizaron cantidades de obra o metrados reales de las principales partidas con las que se constituye una determinada obra civil, por lo que al no estarse tomando los metrados de todas las partidas que se necesitan para construir la obra, decidió, para aproximarse mejor al verdadero valor total de la obra, agregarle un 5% de los costos, precisando que el indicado porcentaje lo adoptó por el muestreo de algunas liquidaciones de obra completas que tuvo a disposición para dicho trabajo, estimando que el coeficiente así obtenido no resulta arbitrario;

Que asimismo indicó que entre las principales partidas que podrían estar incluidas dentro del rubro "Otros", podía mencionar ciertos acabados, instalaciones interiores de servicios, arreglos de las áreas circundantes, etc.;

Que por su parte la recurrente sostiene, ampliando la respuesta vertida por Protecna, que los bienes "no metrados" que representan la adición del 5% del costo directo, corresponden a aquellos ítems que forman parte del activo y que son necesarios para su puesta en marcha, pero que por su diversidad y escaso valor unitario relativo, no tienen una expresión contable separada sino como parte integrante de todos los



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

componentes de dicho activo fijo, detallando a modo de ejemplo la relación de bienes que estarían comprendidos en dicho 5%²⁷;

Que asimismo en torno al mismo concepto aplicado a obras civiles, reitera lo señalado por Protecna en el sentido que el referido monto del 5% se extrae de las liquidaciones de obra y de cotejar los metrados de las liquidaciones con los planos del activo, detallando a modo de ejemplo algunas partidas no metradas que estarían incluidas en el citado porcentaje²⁸;

Que sobre el particular se debe mencionar que ni la respuesta de la empresa valuadora, ni la de la recurrente precisan, conforme a lo solicitado por la Administración, la base legal que permitiría la adición del 5% en comentario, ni sustentan la razonabilidad del porcentaje adoptado, siendo que respecto a la determinación del indicado porcentaje, únicamente refieren que éste se habría obtenido por el muestreo de algunas liquidaciones de obra completas, sin precisar cuáles serían éstas (no las adjuntan a sus respuestas), ni las similitudes entre las indicadas obras completas tomadas como ejemplo y las obras de la recurrente objeto de la valuación, que permitirían aplicar el porcentaje indicado a estas últimas;

Que en consecuencia, no contando la adición del 5% por concepto de "Otras Partidas no Metradas", con el debido sustento técnico que justifique su inclusión en la determinación del valor de tasación de los activos fijos de la recurrente, corresponde mantener la observación formulada por la Administración en este extremo;

Que de las observaciones antes analizadas y detalladas por la Administración en la apelada, no es posible cuantificar la incidencia de las mismas en la valuación de los activos;

Que en atención a los fundamentos expuestos en la presente resolución, procede que la Administración considere en lo pertinente la prueba ofrecida por la recurrente, es decir el Informe Técnico sobre "Valuación de Activo Fijo de _____ al 28 de noviembre de 1995" elaborados por Protecna Consultores, así como aquel elaborado por el Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú, y de conformidad con el artículo 32^º del Decreto Legislativo N° 774, determine el nuevo costo computable y de considerar que éste excede el valor de mercado efectúe el ajuste correspondiente;

Aspectos adicionales

Que de otro lado por los ejercicios 1996, 1997 y 1998, cabe destacar que la Administración recalcula en la resolución apelada el reparo por "exceso de depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo", considerando el valor histórico de los bienes y efectuando una nueva determinación sobre la base del diferencial existente entre el referido valor y el valor revaluado consignado por la recurrente con motivo de la escisión;

²⁷ Los aludidos bienes son: Cables de control y fuerza para las diferentes instalaciones y equipos de las centrales, Barras de media tensión entre generador y transformadores, Cables de media tensión para los servicios auxiliares, Transformadores de media tensión y baja tensión para instalaciones eléctricas de tomas de captación, Cables de baja tensión para motores de compuertas y otros equipos, Iluminación de tuberías forzadas y otras áreas exteriores alejadas, Tuberías de sistemas de agua de refrigeración, aire comprimido y aceite lubricante, Bandejas y soportes de cables y tuberías, Grupos diesel de emergencia para tomas de captación, Distribución eléctrica en lagunas y tomas de captación.

²⁸ Así menciona las siguientes: Vías internas asfaltadas (pistas y veredas dentro del perímetro de las centrales) y sus correspondientes sistemas de drenaje, Sistemas de protección con concertinas (alambre con cuchillas), Bombeo de agua durante la construcción de túneles, por encima de valores considerados en las partidas presupuestales, Ventilación de túneles durante la construcción, Canaletas de cables eléctricos en patio de llaves, Canaletas de drenaje en patio de llaves, Pozos sépticos y tuberías de conducción de desagües, Tuberías de abastecimiento de agua hacia los edificios, Sistema de agua potable: pozos y tanques, Barandas metálicas de protección, Cubetos para derrame de aceite de transformadores, Paredes de aislamiento de fuego entre transformadores.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que dicho reparo tiene incidencia tanto en la determinación del valor propiamente dicho, como en la vida útil a considerarse para los bienes objeto de reparo, extremo este último que fuera originalmente observado por la Administración (*Exceso de depreciación por utilización de tasas aceleradas de depreciación*) al considerar una nueva vida útil de los activos transferidos a la recurrente, lo que suponía diferir la deducción de la depreciación, contrario a lo efectuado por el contribuyente;

Que sin embargo, en la resolución apelada la Administración no se pronuncia respecto de la vida útil a pesar de haber sido impugnado el reparo Exceso de depreciación que engloba el referido extremo de la vida útil, indicando que *"carece de objeto emitir pronunciamiento sobre los argumentos expuestos por la recurrente (...) en cuanto sostiene que el hecho de reorganizar una sociedad no obliga a considerar que los bienes tienen una nueva vida útil, sino que existe "continuidad jurídica" (...); toda vez que en el caso de autos se ha desconocido para efectos tributarios la revaluación efectuada"* (fs.10224, 10225);

Que siendo que el fallo emitido por la Administración no se encuentra debidamente motivado, toda vez que no explica las razones que la llevan a concluir que carecería de objeto emitir pronunciamiento en primera instancia respecto de la vida útil, vulnerando lo previsto en el artículo 129º del Código Tributario, procede en este extremo declarar nula e insubsistente la apelada debiendo la Administración emitir nuevo pronunciamiento;

Que en consecuencia, corresponde a la Administración, tener en cuenta el escrito con firma legalizada de fecha 14 de noviembre de 2003 (fs. 10997 a 11000) mediante el cual la recurrente formula desistimiento respecto, entre otros, del reparo por exceso de depreciación en cuanto a la estimación de la vida útil de los activos revaluados correspondiente a los ejercicios 1996 a 1998 (tasas aceleradas), aceptando la observación formulada inicialmente por la Administración en el cómputo de una nueva vida útil para los activos revaluados con motivo de la escisión y manifestando que el mencionado desistimiento tiene como finalidad el acogimiento de la deuda desistida al Sistema Especial de Actualización y Pago de Deudas Tributarias contemplado en el Decreto Legislativo N° 914;

Que de otro lado, en lo que se refiere al ejercicio 1999 la Administración deberá tener en cuenta que conforme a lo reconocido en la Resolución de Intendencia N° 015-4-14948 de 19 de marzo de 2002 (folios 428 a 430) se ha incurrido, en la etapa de fiscalización, en un error de cálculo respecto de las cuentas contables 332, 333, 334, 335 y 336 de la recurrente, desprendiéndose de la documentación que obra en autos (folios 353 a 355) que la diferencia establecida entre la recurrente y la Administración respecto de la cuenta contable 332 asciende a S/.937,557.29 y no S/.397,557.29 como se considerara en la anotada resolución;

Que estando al criterio expuesto en la presente Resolución y siendo que la Administración deberá proceder a determinar el nuevo costo computable de los activos adquiridos por la recurrente en el marco normativo de la Ley N° 26283 y el Decreto Supremo N° 120-94-EF, resulta improcedente la aplicación del numeral 2 del artículo 170º del Código Tributario²⁹, conforme a lo alegado por la recurrente;

Vulneración del derecho de defensa

Que la recurrente sostiene que la Resolución apelada modifica el criterio de acotación contenido en las Resoluciones de Determinación emitidas originalmente, e introduce una nueva causal para establecer que durante los mismos ejercicios 1996 a 1999 ha depreciado en exceso su activo fijo, agregando

²⁹ El numeral 2 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que: *"No procede la aplicación de intereses y sanciones cuando: La Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente"*.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

que teniendo en cuenta que dicha causal no había sido invocada en las Resoluciones de Determinación originales, ello da lugar a la nulidad de la apelada, toda vez que no habría tenido la posibilidad de ejercer su derecho de defensa contra el nuevo cuestionamiento, criterio que ha sido establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s 06491-3-2002, 1087-4-2001 y 730-4-2000.

Que el reparo "Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo", contrario a lo que alude la recurrente no constituye una nueva causal, habiendo sido éste formulado (exceso de depreciación) desde la acotación original;

Que la circunstancia que la Administración haya procedido a efectuar en la apelada una nueva determinación con relación a aquél sobre la base del diferencial existente entre el valor histórico y el valor revaluado consignado por la recurrente con motivo de la escisión, no configura un nuevo reparo o causal como argumenta la recurrente, careciendo de sustento su alegato, debiéndose agregar que, inclusive, aquélla –en contradicción con lo alegado en este punto- ha formulado su desistimiento al que se hace referencia en los considerandos anteriores respecto del anotado reparo por los ejercicios 1996, 1997 y 1998 en el extremo referido al exceso de depreciación por tasas aceleradas;

Que por lo expuesto, no resultan aplicables al caso de autos las Resoluciones N°s 06491-3-2002, 1087-4-2001 y 730-4-2000 aludidas por la recurrente;

REPARO POR DIFERENCIA DE CAMBIO POR PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA CORRESPONDIENTES A ACTIVOS FIJOS (EJERCICIOS 1998 Y 1999).

Que la Administración señala en la Resolución apelada que si bien contablemente la diferencia de cambio no debe incorporarse al costo del activo, conforme a lo establecido por los párrafos 15 y 22 de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 21 (aun cuando el párrafo 21 de la misma permite un tratamiento alternativo por el cual dichas diferencias de cambio deben incluirse en el valor contable del activo relacionado), así como por la NIC 29, tributariamente reitera que resulta de aplicación lo dispuesto por el inciso f) del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, norma que – según afirma – es igualmente de aplicación en los casos en los que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio;

Que por su parte, la recurrente sostiene que la posición de la Administración colisiona con lo establecido por el Decreto Legislativo N° 627, aplicable a su caso en virtud del convenio de estabilidad jurídica, el cual señala que al momento de efectuar el ajuste por inflación debe excluirse del valor del activo el importe de la diferencia de cambio, no estableciendo ninguna precisión si es que tal exclusión solo involucra a la parte equivalente al ajuste o si es sobre el total de la misma, por lo que al no existir tal distinción, resulta válido concluir que la exclusión de la diferencia de cambio, vía deducción como gasto, es por el total de la misma aun si fuera superior al ajuste por inflación;

Que de acuerdo al criterio establecido por este Tribunal en las resoluciones N°s 5754-2-2003 del 10 de octubre de 2003, 2538-1-2004 del 23 de abril de 2004 y 00586-4-2004 del 30 de enero de 2004 las diferencias de cambio generadas por los pasivos existentes en moneda extranjera vinculados con la adquisición de activos fijos, si bien en un primer momento se incorporan al costo de tales activos, inmediatamente se excluyen del mismo para efecto del ajuste por inflación de las partidas no monetarias, constituyendo las citadas diferencias gasto del ejercicio, por lo que en este extremo procede dejar sin efecto el reparo efectuado;



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

REPARO POR AMORTIZACION DE INTANGIBLES Y PROVISIONES PARA CUENTAS DE COBRANZA DUDOSA

Que sobre el particular la recurrente señala lo siguiente:

1. Con respecto a la amortización de intangibles, señala que tenía interés en participar conjuntamente con Olympic Perú Inc. en la exploración y explotación de hidrocarburos, no con la finalidad de dedicarse a la obtención y comercialización de combustible, sino al uso de los mismos en sus plantas de generación eléctrica, como un medio de abaratar sus costos en la producción de energía eléctrica, no obstante no dedujo inmediatamente como gasto los egresos incurridos por cuenta propia, vinculados al referido Proyecto, tales como servicios legales, técnicos y asesorías diversas, sino que procedió a activarlos para su posterior amortización de acuerdo con el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.
2. En cuanto a la provisión por cuentas de cobranza dudosa, a efecto de poder participar en la ejecución del Proyecto con Olympic Perú Inc., abonó diversas sumas de dinero a favor de la referida empresa, las que debían ser consideradas como aportes de la futura sociedad anónima a constituirse en caso el proyecto se concretara; a fin de garantizar el correcto uso y destino de los aludidos fondos y su eventual devolución en caso el proyecto no prosperara, Olympic Perú Inc. emitió pagarés en favor de _____ por montos iguales a los importes entregados, los cuales fueron protestados y registrados en la contabilidad como una cuenta por cobrar, luego que en el mes de mayo de 1998 desistiera de participar en el proyecto en cuestión, al no considerarlo viable desde el punto de vista económico.
3. Ha demostrado que existía un indudable vínculo causal entre el Proyecto que pretendió llevar adelante con Olympic Perú Inc., que finalmente no se concretó y que le iba a permitir obtener combustible para ser utilizado en sus centrales hidroeléctricas y su actividad generadora de rentas, por lo tanto no procede el desconocimiento del gasto por no cumplir con el principio de causalidad.
4. En el curso de la fiscalización presentó la documentación requerida que sustenta adecuadamente los egresos incurridos.

Que por su parte, la Administración sostiene que:

1. El desembolso realizado por la recurrente a favor de Olympic Perú Inc., Sucursal Perú por la suma de S/.6'505,939.30 constituye un préstamo a tercero, lo que estaría en consonancia con lo señalado por el Tribunal Fiscal, en el sentido que el contribuyente incurrió en gastos y desembolsos por el mencionado monto con la finalidad de cubrir el costo de las obras necesarias para que un tercero, como es Olympic Perú Inc. Sucursal Perú cumpla con los programas mínimos de trabajo establecidos en el Contrato de Licencia de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, cuya titularidad correspondía precisamente a dicho tercero.
2. Para que un desembolso sea admitido como gasto deducible, se requiere acreditar la relación de causalidad directa entre los gastos efectuados con la generación de la renta y el mantenimiento de su fuente, conforme a lo establecido por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no obstante, en el caso de autos, el desembolso realizado en calidad de préstamo a un tercero no cumple con el principio de causalidad toda vez que la actividad económica de la recurrente es la generación y distribución de energía eléctrica, no así el otorgar préstamos de dinero a terceros como medio de financiar las actividades propias de éstos, sustentando su posición en el



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

pronunciamiento del Tribunal Fiscal contenido en la Resolución N° 745-4-2000, en la que se determinó que no era deducible el préstamo otorgado y condonado, en tanto éste se pactó sin intereses y no se acreditó tener algún derecho sobre los resultados que en un futuro obtendría la empresa prestataria. El desembolso por S/.6'505.939.30 constituye, en consecuencia, un acto de liberalidad y como tal no es deducible de la renta imponible de tercera categoría.

3. Considera que sería aceptable la deducción del gasto en comentario como castigo de una cuenta por cobrar, en tanto se demostrara la relación de causalidad existente entre éste y la actividad económica generadora de renta, no obstante la recurrente presentó parcialmente la documentación sustentatoria del gasto.
4. Con relación a la suma de S/.1'975,271.63, correspondiente a desembolsos propios de relativos a gastos legales, técnicos, asesorías, entre otros, que también eran cargados al Proyecto Olympic, sostiene que al no haberse iniciado la etapa de explotación del proyecto, ni haberse acreditado la participación del contribuyente en el mismo, no se han cumplido las condiciones para proceder a la amortización correspondiente, conforme a lo establecido por el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y al inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que con relación a los reparos en mención, se tiene que a folios 6562 y 6563 del Expediente consta el escrito de fecha 24 de marzo de 2003 presentado por la recurrente en respuesta al Anexo del Requerimiento N° 015550002444³⁰ cursado por la Administración en el que se indica que Olympic Perú Inc. Sucursal Perú (OLYMPIC) es titular de un Contrato de Licencia celebrado con Perupetro S.A. para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Lote XIII;

Que se señala también que OLYMPIC ofreció a la posibilidad de participar en la ejecución del referido Contrato de Licencia, siendo que la forma de participación de ésta no estaba definida, por lo cual procedió a evaluar los estudios preliminares sobre las reservas de gas, que le permitieran tomar la decisión de participar en el aludido proyecto, sin embargo dado que OLYMPIC tenía que cumplir con ciertos compromisos de exploración establecidos en el Contrato de Licencia y, como tenían una fecha límite cercana, se buscó una forma transitoria para que pudiera empezar a desembolsar el dinero necesario para las exploraciones comprometidas y así cumplir con los plazos establecidos en el Contrato de Licencia, mientras se definía la forma de asociación entre y OLYMPIC;

Que se agrega que para tal efecto celebró el Contrato de Reconocimiento y Aplicación de Pagos, en el que se estableció que todos los desembolsos que fuera haciendo EDEGEL al proyecto, constituirían una cuenta por pagar de OLYMPIC a EDEGEL y estarían respaldados por pagarés de OLYMPIC en los que se precisa que no devengarán intereses³¹, siendo que el referido esquema permanecería vigente hasta que se concretara la alternativa final de asociación y que en caso EDEGEL optara por no participar en el negocio, por cualquier motivo, la cuenta por pagar de OLYMPIC seguiría vigente y EDEGEL tendría derecho a exigir su pago;

Que asimismo se indica que con fecha 25 de marzo de 1998 OLYMPIC y EDEGEL acordaron que la modalidad en la que esta última participaría en el proyecto sería a través de la segunda modalidad

³⁰ Mediante el cual se solicitó, entre otros, explicar y sustentar documentalmente de qué manera los desembolsos de dinero a favor de Olympic han sido necesarios para producir la renta y mantener su fuente.

³¹ A folios 4028 a 4046 obran los 19 pagarés por diversos importes cada uno que en total ascienden a US\$2'254,630.27 equivalentes a S/.6'505,939.30 emitidos por Olympic Perú Inc., Sucursal Perú a la orden de EDEGEL, en los que se precisa que no devengarán intereses.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

prevista en el "Convenio de Entendimiento" (modificando la elegida originalmente sobre la constitución de una nueva sociedad), esto es la cesión del 49% del Contrato de Licencia, para lo cual se celebraría un Joint Operating Agreement, requiriéndose de la aprobación de Perupetro para la cesión parcial del Contrato de Licencia a favor de _____ ;

Que finalmente se informa que los resultados de los estudios que se llevaron a cabo con posterioridad, fueron inciertos respecto a las reservas probadas y que el monto de éstas era sustancialmente menor al estimado inicialmente, por lo que _____ decidió retirarse del proyecto y exigió a OLYMPIC la devolución de las sumas proporcionadas, hecho que hasta la fecha de dicha respuesta no se había producido debido a las dificultades económicas de OLYMPIC;

Que al respecto resulta pertinente mencionar que conforme a lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 10° del Texto Unico Ordenado de la Ley General de Sociedades, aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-JUS (vigente a la fecha de suscripción del Convenio señalado en el párrafo precedente, así como de la fecha de elección de la modalidad de constitución de una sociedad anónima), por el aporte, el socio transfiere a la sociedad su derecho sobre los bienes aportados;

Que de otro lado, conforme al numeral 5 del mismo artículo 10° precitado, la entrega de dinero debe cumplirse en la oportunidad y condiciones que se estipula, empero, la parte que figura como pagada al constituirse la sociedad o aumentarse el capital debe estar depositada en una institución de crédito, a nombre de la sociedad, al momento de otorgarse la escritura correspondiente;

Que por su parte, el artículo 439° de la Ley General de Sociedades, aprobada por Ley N° 26887 (vigente a la fecha del acuerdo relativo a que la modalidad en la que la recurrente participaría en el proyecto sería a través de la celebración de un Joint Operating Agreement), referido a la contribución de dinero, bienes o servicios en los contratos asociativos, establece que las partes están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato, siendo que si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades, asimismo, que la entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato y que a falta de estipulación rigen las normas para los aportes establecidas en la referida ley, en cuanto le sean aplicables;

Que ahora bien, de la respuesta al indicado Requerimiento, así como de lo establecido en la Resolución N° 06619-4-2002³² y de las normas glosadas, se tiene, por un lado, que los desembolsos de la recurrente se efectuaron a favor de OLYMPIC cuando aún no se tenía decidida la modalidad de participación en el proyecto de exploración y explotación de gas, en alguna de las previstas en el "Convenio de Entendimiento" ya sea en el modalidad de constitución de una sociedad anónima, o de aquella seleccionada posteriormente (la cesión a favor de la recurrente del 49% de los derechos del contrato de licencia suscrito entre OLYMPIC y Perupetro, para la posterior suscripción de un Joint Operating Agreement), siendo que encontrándose en la etapa de evaluación y previa a la formalización de su participación de acuerdo a la opción elegida, la recurrente desistió de concretar ésta optando por retirarse del proyecto antes referido;

³² De la Resolución N° 06619-4-2002 (páginas 21 y 23) se tiene que mientras los desembolsos efectuados por la recurrente fueron realizados con fecha 19 de setiembre, 6, 17, 24 y 31 de octubre, 7 y 14 de noviembre, 1, 5, 12, 19 y 30 de diciembre de 1997 y 16 de enero, 2 de febrero, 3 de abril, 15 y 21 de mayo de 1998, mediante carta de fecha 26 de mayo de 1998, cuando aun no se había constituido la sociedad anónima, ni, en su lugar, se había suscrito el acuerdo del Joint Operating Agreement, la recurrente optó por desistirse del proyecto.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

Que por otra parte, los desembolsos en cuestión fueron efectuados a favor de OLYMPIC para que ésta cumpliera con ciertos compromisos de exploración establecidos en el Contrato de Licencia suscrito por ella con Perupetro;

Que en ese contexto, los citados desembolsos no pueden ser considerados y por tanto explicados como los aportes que la recurrente tendría que efectuar de materializar su participación en el proyecto, conforme a los términos del "Convenio de Reconocimiento y Aplicación de Pagos" (cláusula quinta inciso b), mas aun si como lo señala la recurrente en respuesta al Requerimiento precitado, las partes acordaron que tales desembolsos constituirían una cuenta por pagar de OLYMPIC a y estarían respaldados por pagarés, habiendo sido reclasificados así por la recurrente en su contabilidad (fs. 4115 a 4126) tratándose en consecuencia de un préstamo a favor de OLYMPIC;

Que en tal orden de ideas, la recurrente tenía que sustentar en qué medida los desembolsos por S/.6'505,939.00 incurridos con la finalidad de cubrir el costo de las obras necesarias para que un tercero, como es OLYMPIC, cumpliera con los programas mínimos de trabajo establecidos en el Contrato de Licencia de Exploración y Explotación de Hidrocarburos cuya titularidad le correspondía, y fuera del contexto inicial de su posible participación en el proyecto de exploración y explotación, el mismo que no se realizó, eran un gasto necesario que se vinculaba con la generación de su renta neta gravable, teniendo en cuenta que el mencionado desembolso no devengaba intereses a su favor;

Que no obstante, conforme a lo reseñado y a lo que fluye de autos, la recurrente no ha acreditado la relación de causalidad entre dicho gasto por S/.6'505,939.00 y la generación de su renta, por lo que en tal sentido, dicho desembolso constituye un acto de liberalidad no deducible al amparo del inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, procediendo confirmar la apelada en el presente extremo;

Que con respecto a los gastos de asesoría técnica, legales, etc., por S/.1'975,272.00 se tiene que la Administración mediante Requerimiento N° 015550002583 (fs. 6986, 6987) del 21 de abril de 2003, cuyo plazo fuera ampliado mediante Requerimiento N° 015550002592 (fs. 6992, 6993) del 28 de abril de 2003, solicitó a la recurrente, entre otros aspectos, precisar la naturaleza de los gastos cargados a la cuenta 345101 ("gastos de asesoría técnica, legales") por la suma de S/.1'975,272.00, indicando en forma detallada el motivo por el cual cada uno de éstos fueron realizados y adjuntado la documentación sustentatoria correspondiente (comprobantes de pago, documentación interna, correspondencia, etc.), debiendo adicionalmente presentar la documentación que acredite la contraprestación recibida, de manera detallada por cada uno de los gastos incurridos (informes técnicos, legales, etc.);

Que consta en el Resultado del referido Requerimiento que la recurrente presentó un cuadro de tres páginas con los rubros "tipo de documento, fecha de pago, descripción, proveedor, montos en soles y en dólares", así como copia de facturas, recibos por honorarios, documentos de cobranza, liquidación de boleto aéreo por reembolso de gastos de René Vergara (diciembre de 1997), avisos de débito del City Bank por cobro de comisiones por pagos del exterior, reportes de horas de asesoría de estudios jurídicos, vouchers de caja, guía de documentos tramitados para su pago del 6 de noviembre de 1997 por gastos de René Vergara y del 27 de octubre de 1997 por gastos de Javier García y comprobantes de gastos incurridos en el exterior correspondientes a dichas guías, vouchers de caja, memorándums internos por los desembolsos a OLYMPIC por US\$350,000.00 y US\$150,000.00 notas de débito y crédito del banco por el primero de los desembolsos y recibo de caja por el segundo;

Que así a folios 6983 a 6985 consta el reporte "Gastos de Estudios y Proyectos" al 31 de diciembre de 1998, relativos a los incurridos con relación al Proyecto de Inversión OLYMPIC (5006), por concepto de hotel, taxi, pagos directos a OLYMPIC, agencias de viaje, honorarios por servicios de terceros, comisiones bancarias, reembolsos de gastos, los cuales totalizan S/.1'975,271.62, y a folios 6456 a 6982



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

obran las copias de las facturas, recibos por honorarios y demás documentos precisados en el párrafo precedente;

Que la Administración indica que si bien la recurrente cargó el íntegro del importe antes señalado a la Cuenta 345101.0.00.00.000.5006 (Proyecto OLYMPIC), de la documentación presentada se aprecia que la misma ha sido emitida a nombre de _____, de lo que infiere que dichos gastos podrían considerarse – de cumplir con el principio de causalidad y encontrarse documentalmente sustentados – como gastos propios en los que habría incurrido la recurrente con la finalidad de evaluar su participación en el proyecto, sin embargo señala que la recurrente presentó parcialmente la documentación sustentatoria solicitada, habiendo efectuado reparos a la indicada documentación conforme lo precisa en el Anexo I de la Resolución apelada;

Que cabe indicar que se aprecia de autos que la documentación presentada por la recurrente sustentó parcialmente el reparo formulado por la Administración, lo que motivo que ésta levantara parte del mismo, manteniéndolo únicamente por el importe de S/.1'817,925.83, del cual la suma de S/.1'806,717.21 corresponde a reparos a gastos por documentación observada (no se sustenta la vinculación del gasto al Proyecto OLYMPIC, o no se indica el motivo o la necesidad del gasto) y el monto de S/.11,208.62 por gastos cuya documentación (pasajes, estudios realizados, etc.) no ha sido presentada, conforme al detalle del Anexo I de la Resolución apelada;

Que conforme a lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha Ley;

Que de otro lado, de acuerdo al inciso r) del artículo 37° de la Ley en comentario, son deducibles los gastos de viaje que sean indispensables de acuerdo con la actividad productora de renta gravada, siendo que la necesidad del viaje quedará acreditada con la correspondencia y cualquier otra documentación pertinente y los gastos con los egresos por pasajes, aceptándose además, un viático que no podrá exceder del doble del monto que, por ese concepto, concede el Gobierno Central a sus funcionarios de carrera de mayor jerarquía;

Que de la revisión efectuada en la presente instancia se aprecia que los gastos por concepto de boletos aéreos, alojamiento u hospedaje y reembolso de gastos de viaje (Facturas N°s 001-0002723, 001-0002769, 001-0003075, 001-0003076, 001-0003080, 001-0003081, 001-0003083, 61277, Liquidación de Boleto Aéreo N° 001-000701, Documentos de Cobranza N°s 001-09582, 001-09622, 001-09827, 001-09829, 001-10429 y Notas de Crédito N°s 010-001149, 010-001210, 010-001211 – fs. 6963 a 6965, 6960 a 6962, 6948 a 6951, 6936, 6932, 6930, 6928, 6923, 6910 a 6912, 6913 a 6914, 6905, 6908, 6904, 6907, 6873 a 6881, 6866 a 6872, 6844 a 6847) si bien se documentan en la mayoría de los casos con los comprobantes de pago correspondientes, no se acredita la necesidad del viaje con la documentación pertinente, ni se sustenta la vinculación de los mismos con la pretendida evaluación de la participación de la recurrente en el Proyecto OLYMPIC, a pesar de haber sido solicitado, por lo que corresponde confirmar el reparo en tales extremos;

Que de otro lado, en el caso del reparo a los gastos por concepto de copias y ampliaciones, mensajería, gasolina y reembolso de peajes (Facturas N°s 545-0001526, 001-0068148, 001-0070070, 001-0123449, 001-0123551, 001-0123298, Recibos N°s 506566, 507845, 505071, 601120, 510523, 509418, 512375, - fs. 6957 a 6959, 6952 a 6954, 6920 a 6922, 6850, 6849, 6948, 6840), de los mismos no se establece la vinculación con la evaluación de la participación de la recurrente en el Proyecto OLYMPIC, aspecto que no ha sido acreditado por ésta, por lo que no encontrándose sustentada la relación de causalidad entre



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

los referidos gastos y la evaluación de la participación de la recurrente en el Proyecto OLYMPIC conforme lo alegado por ella, procede confirmar la apelada en el presente extremo;

Que en el caso del gasto por concepto de comisiones bancarias por transferencias de dinero al exterior (fs. 6803, 6747 y 6746), se debe indicar que la recurrente no sustenta el gasto con el documento bancario correspondiente, habiendo presentado únicamente las cartas dirigidas por ella a la entidad bancaria (TE-0329-98, TE-0893/98 y TE-0932-98), en las que, entre otros aspectos, se menciona el importe que se cobraría por la transferencia bancaria solicitada, por lo que no estando acreditado el gasto procede mantenerse el reparo formulado;

Que en cuanto a los desembolsos a favor de Olympic Oil & Gas Corporation por US\$350,000.00 y US\$150,000.00 (fs. 6900 a 6902, 6955, 6956) efectuados el 17 de setiembre y 6 de noviembre de 1997, respectivamente, se aprecia de autos que la Administración repara tales gastos al no haberse sustentado el motivo por el que se efectuaron, por su parte la recurrente señala en su escrito de fecha de 11 de setiembre de 2003, que tales importes corresponden a los pagos que por concepto de prima fueron realizados a favor de Olympic Oil & Gas Corporation, en virtud del Convenio de Entendimiento de fecha 20 de agosto de 1997, suscrito entre Olympic Perú Inc. Sucursal del Perú y ;

Que al respecto se debe señalar que en el numeral 2.1 de la cláusula segunda del Convenio de Entendimiento, suscrito entre Olympic Perú Inc. Sucursal del Perú y (fs. 4098 a 4105), se establece que "*Olympic y Olympic Oil & Gas Corporation, han ofrecido irrevocablemente a la participación de ésta en la ejecución del Contrato de Licencia a través de cualquiera de las modalidades que a continuación se señalan:*

- *Convirtiéndose en titular del 49% del íntegro del accionariado de Olympic Perú Inc.*
- *A través de la cesión de derechos del 49%, del Contrato de Licencia celebrado por Olympic Perú Inc. con Perupetro.*
- *A través de la constitución de una nueva sociedad entre , Olympic Perú Inc., y un tercer socio, a la cual se le ceda el 100% de los derechos del Contrato de Licencia. En esta nueva sociedad tendría el 49% de las acciones.*

La contraprestación que pagará , para materializar su referida participación en la ejecución del Contrato de Licencia, bajo cualesquiera de las modalidades señaladas, será un monto determinable equivalente a la suma de los siguientes conceptos:

- (a) La cantidad de US\$500,000.00 por concepto de prima a Olympic Oil & Gas Corporation.*
- (b) La cantidad equivalente al 33% del valor resultante de la participación de de acuerdo a lo establecido en el literal (c) siguiente. De ser el caso que el 100% del monto correspondiente al referido literal (c) fuera de US\$2'910,000.00, correspondería US\$470,547.00. Esta suma se aportará a la sociedad en la cual decida participar de acuerdo a la modalidad elegida.*
- (c) La cantidad equivalente al 49% de todos los montos que se acrediten que han sido y serán necesarios en la ejecución del Contrato de Licencia hasta la culminación del primer período a que se refiere el punto 4.5.1 del Contrato de Licencia. El monto total por dichos conceptos será debidamente acreditado por Olympic Perú Inc..*

El 100% del monto correspondiente a este literal c) ha sido presupuestado en aproximadamente US\$2'910,000.00. Olympic Perú Inc. declara que no tiene ningún otro tipo de deuda diferente a aquellas que han sido incorporadas en el referido presupuesto.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

evaluará la propuesta de Olympic Perú Inc. y Olympic Oil & Gas Corporation, debido a su interés en obtener el recurso natural (gas natural) para destinarlo a la generación de energía eléctrica;

Que de la cláusula glosada se tiene que el importe de los US\$500,000.00 por concepto de prima a favor de Olympic Oil & Gas Corporation, constituía parte de la contraprestación que la recurrente debía efectuar para materializar su participación en la ejecución del Contrato de Licencia, una vez decidida y acordada ésta, en consecuencia siendo que la recurrente no concretó su participación en el Proyecto, conforme a la carta de desistimiento de fecha 26 de mayo de 1998, el referido importe sumado a los acordados en los literales (b) y (c) del numeral 2.1 de la cláusula segunda del Convenio en comentario, no resultaban exigibles a ésta, constituyendo en consecuencia en un gasto no deducible al amparo de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procede confirmar el reparo de la Administración;

Que en cuanto a los gastos por concepto de traducción, elaboración de estudios técnicos, asesoría en evaluación de pozo, honorarios por servicios legales de los Estudios Olaechea y Avila & Vidal Abogados y servicios prestados por Ryder Scott Company Petroleum Engineers por el período del 1 al 31 de mayo de 1998 observado este último por tratarse de estudios encargados por un tercero (OLYMPIC)³³, se aprecia de autos que la recurrente en respuesta al Requerimiento N° 015550002592 únicamente presentó los comprobantes de pago por los referidos gastos, no habiendo cumplido con sustentar los mismos con los estudios, informes técnicos, reportes de los servicios facturados o resultados de la evaluación correspondientes vinculados al Proyecto OLYMPIC, conforme a lo solicitado por la Administración³⁴, siendo que en el caso de los servicios prestados por Ryder Scott Company Petroleum Engineers los estudios contenidos en el Informe de fecha 21 de mayo de 1998 presentados por la recurrente como sustento del gasto, dan cuenta del requerimiento del servicio formulado por OLYMPIC relativo a los lotes La Casita XIII-34-1X, Virú 4-X-1, Virú 69-X-1/FBA, Fault Blk B, Fault Blk C, Fault Blk D, Fault Blk E, Fault Blk F, Fault Blk G, estando dirigida la respuesta al Gerente General de OLYMPIC;

Que posteriormente en la instancia de apelación, la recurrente presenta adjunto al escrito de fecha 11 de setiembre de 2003 (fs. 10854 a 10881) en calidad de prueba, copia del informe "Proyecto Termoeléctrico en el Norte del Perú – Informe visita a terreno días 28 de setiembre al 2 de octubre de 1997" (fs. 10438 a 10466) correspondiente a las Facturas N°s 008395 y 008396, así como copia de los reportes por los servicios legales facturados con el detalle de las gestiones efectuadas (fs. 10475 a 10700) y copia del Informe remitido por Ryder Scott Company Petroleum Engineers a la recurrente, de fecha 16 de junio de 1998, respecto al estimado de reservas de gas probadas, probables y posibles relativo a los lotes La Casita XIII-34-1X, Virú 69-X-1, Fault Blk A, Fault Blk B, Fault Blk C, Fault Blk D, Fault Blk E, Fault Blk F, Fault Blk G (fs. 10408 a 10418);

Que al respecto se debe tener en cuenta que conforme a lo dispuesto por el artículo 148° en concordancia con el artículo 141° del Código Tributario, no se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, sin embargo, será admitida si el deudor tributario prueba que la omisión no se generó por su causa o acredita la cancelación del monto impugnado actualizado a la

³³ Facturas N°s 001-001687, 001-000146, 008395, 008396, WDVG-ED-1001 001-0002050, 001-0002051, 001-0002185, 001-0002186, 001-0002187, 001-0002341, 001-0002335, 001-0002336, 001-0002337, 001-0002476, 001-0002622, 001-0002620, 001-0002621, 002-0173 y HOU/2998A-05 – fs. 6837 a 6839, 6815, 6799 a 6802, 6744 a 6745, 6851 a 6856, 6820 a 6826, 6791 a 6794, 6787 a 6790, 6786 y 6790, 6785, 6790, 6759 a 6761, 6741 a 6743, 6739 a 6740, 6737 a 6738 y 6751.

³⁴ Cabe precisar que los "Reportes de horas de asesoría de estudios jurídicos" que se mencionan en el Resultado del Requerimiento, están referidos a los presentados como sustento de otros servicios legales recibidos, y no a los correspondientes a las facturas detalladas en el cuerpo de la presente Resolución, conforme a lo verificado en la presente instancia.



Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

fecha de pago, siendo que tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el artículo 147°;

Que teniendo en cuenta que la recurrente no sustenta que la omisión en la presentación del Informe relativo al Proyecto Termoeléctrico en el Norte del Perú, de los reportes por los servicios legales y del Informe por los servicios técnicos prestados por Ryder Scott Company Petroleum Engineers dirigidos a la recurrente y vinculados al Proyecto OLYMPIC no se generó por su causa, ni acredita la cancelación del monto impugnado, no procede merituar la prueba ofrecida extemporáneamente;

COMPENSACION CON CREDITOS DETERMINADOS CON MOTIVO DE SOLICITUDES DE DEVOLUCION

Que respecto a dicho rubro cabe señalar que mediante la Resolución N° 06619-4-2002 emitida por este Tribunal, se estableció que del inciso c) del artículo 39° del Código Tributario se desprendía que *tratándose de deudas determinadas en procedimientos de fiscalización efectuados a partir de solicitudes de devolución, la Administración Tributaria se encuentra facultada a compensar dichas deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos cuya devolución se solicita, sin que dicha deuda necesariamente tenga el carácter de exigible, por lo que en el caso la compensación efectuada por la Administración se encuentra arreglada a derecho, debiendo sujetarse a la deuda determinada en cumplimiento de la presente Resolución, para efectuar un nuevo cálculo de la compensación*, criterio que ha sido recogido también por la Resolución N° 04000-5-2004 del 16 de junio de 2004 que resuelve la impugnación interpuesta por la recurrente contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-15286 emitida en torno al asunto materia del rubro;

Que debiendo la Administración determinar el nuevo costo computable de los activos adquiridos por la recurrente conforme a lo señalado en la presente resolución, y dado que ello implica que se modifique la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios impugnados, procede que la compensación se sujete a dicha determinación, siendo de cargo de la Administración efectuar el recálculo correspondiente, para lo cual deberá tener en cuenta lo resuelto por este Tribunal en las resoluciones antes citadas;

INFORME ORAL

Que debe dejarse constancia que con fecha 10 de diciembre de 2003, se llevó a cabo la diligencia de informe oral con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme a la certificación que obra a folios 11010;

Con las vocales Flores Talavera, Márquez Pacheco y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco;

RESUELVE:

1. **ACEPTAR EL DESISTIMIENTO PARCIAL** formulado por la recurrente respecto de los reparos a que se refiere la Resolución de Intendencia N° 0150150000032 emitida con fecha 9 de julio de 2003, y que se detallan en los literales a) a e) y g) a m) del cuarto considerando de la presente resolución, así como de las resoluciones de multa en la parte que corresponda a dichos reparos.



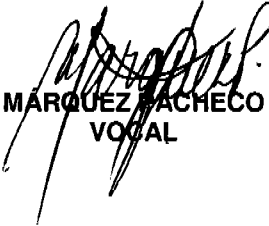
Tribunal Fiscal

N° 06686-4-2004

2. **DECLARAR NULA E INSUBSISTENTE** la resolución apelada en el extremo del reparo por depreciación de inmuebles maquinaria y equipo correspondiente a los ejercicios 1996 a 1999, de las resoluciones de multa en la parte que corresponda a dicho reparo y de la compensación efectuada, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme a lo señalado en la presente resolución.
3. **REVOCAR** la resolución apelada en el extremo referido del reparo por diferencia de cambio por pasivos en moneda extranjera correspondientes a activos fijos de los ejercicios 1998 y 1999 y de las resoluciones de multa en la parte que corresponda a dicho reparo.
4. **CONFIRMAR** la resolución apelada en lo demás que contiene.

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


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Zúñiga Dulanto
Secretaria Relatora
MP/CHS/mgp