



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

EXPEDIENTES N°s. : 5042-03, 5043-03, 5044-03 y 5045-03
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de noviembre de 2005

VISTAS las apelaciones interpuestas por
contra las resoluciones fictas denegatorias de las reclamaciones formuladas contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0002226 y 012-03-0002227, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2000, y las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0006906 a 012-02-0006918, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los Expedientes N°s. 5042-03, 5043-03, 5044-03 y 5045-03, al guardar conexión entre sí.

Que de acuerdo con el artículo 144° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, al haber transcurrido más de seis meses sin que la Administración hubiera resuelto las reclamaciones formuladas por la recurrente, procede que esta instancia se pronuncie sobre las apelaciones presentadas el 24 de julio de 2003 contra las resoluciones fictas denegatorias de tales recursos.

Que es objeto de controversia determinar si los reparos establecidos por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 e Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre del mismo año y las sanciones de multa impuestas, se ajustan a ley.

Que previamente corresponde establecer si la Administración ha actuado correctamente al fiscalizar los periodos materia de acotación.

Que al respecto, el artículo 81°¹ del Código Tributario, señalaba que la Administración Tributaria suspendería su facultad de verificación o fiscalización respecto de cada tributo, por los ejercicios o periodos no prescritos, si efectuada la verificación o fiscalización del último ejercicio, tratándose de tributos de liquidación anual, o de los últimos doce (12) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, no se detectaban algunos de los hechos que expresamente señalaba.

Que dicha disposición, en su tercer párrafo, establecía expresamente como excepción que *"en el caso de tributos de liquidación anual, la facultad de verificación o fiscalización se prorrogará hasta el sexto mes del periodo gravable siguiente a aquél en el que corresponda presentar la declaración"*, lo que conforme con lo señalado por este Tribunal en la Resolución N° 5847-5-2002 de 11 de octubre de 2002, publicada con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria el 23 de octubre del mismo año en el diario oficial "El Peruano", debe interpretarse en el sentido que tratándose de tributos de liquidación anual como es el Impuesto a la Renta, hasta el mes de junio del año en que se realizaba la fiscalización se consideraría como último ejercicio, para efecto de la fiscalización, el año precedente al anterior.

¹ Artículo derogado por la Ley N° 27788, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 25 de julio de 2002, vigente a partir del día 26 del mismo mes y año.

C. J. [Firma] e [Firma]



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que la fiscalización que dio origen a los valores impugnados fue iniciada mediante Carta Nº 020011031980-1-SUNAT y Requerimiento Nº 00064933, notificados el 10 de abril de 2002, habiéndosele solicitado a la recurrente diversa documentación e información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias del ejercicio 2000.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el referido artículo 81º, la Administración, en lo que concierne al Impuesto General a las Ventas, sólo estaba facultada para fiscalizar los periodos de abril de 2001 a marzo de 2002, y no los periodos de enero a diciembre de 2000, mientras que respecto al Impuesto a la Renta, sí le correspondía iniciar la fiscalización por el ejercicio 2000, por cuanto debía considerar a éste como el último ejercicio.

Que por lo expuesto es nulo parcialmente el mencionado requerimiento², al haberse infringido el procedimiento legalmente establecido de conformidad con lo señalado por el numeral 2) del artículo 109º del citado Código Tributario, en cuanto al Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a diciembre de 2000, y los actos posteriores vinculados a éste, como son la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002227 y las Resoluciones de Multa Nºs. 012-02-0006906 a 012-02-0006916 y 012-02-0006918.

Que en consecuencia, la controversia se circunscribe a establecer si los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, detallados en los Anexos 2 a 7 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, y su multa vinculada, Resolución de Multa Nº 012-02-0006917, se encuentran arreglados a ley.

Que a continuación se analizan los mencionados reparos:

I. Gastos no aceptados por cuotas leasing en la adquisición de vehículos.

Que la Administración reparó cuotas por arrendamiento de contratos leasing celebrados por la recurrente, al considerar que no había demostrado la relación de causalidad con la generación de su renta gravada.



Que mediante el Anexo Nº 3 al Requerimiento Nº 00090826, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que sobre la adquisición de vehículos bajo la forma de leasing: (i) identificara los vehículos adquiridos (marca, modelo, año de fabricación, Nº de placa) que se encontraban en su activo fijo, (ii) indicara el usuario del vehículo, el cargo que ocupaba, uso asignado y póliza de seguro contratada, e (iii) indicara las opciones de compra ejecutadas y/o cedidas, respecto de los leasing detallados.

Que según el Anexo Nº 3 al resultado del requerimiento en mención, la recurrente presentó la información requerida sobre la identificación de los vehículos y sus usuarios, no indicando el uso asignado a éstos.

Que posteriormente, a través del Anexo Nº 4 al Requerimiento Nº 00090849, se solicitó a la recurrente que sustentara, entre otros, la necesidad de la adquisición de vehículos mediante los contratos de leasing detallados, demostrando de qué manera influían en la generación y/o mantenimiento de su renta gravada, y la transferencia a terceros de los vehículos adquiridos mediante tales contratos.

Que según se aprecia del resultado del mencionado requerimiento, la recurrente presentó un escrito señalando que los vehículos objeto de los contratos de leasing observados conformaban la flota necesaria para que sus visitantes pudieran ofrecer sus productos a los clientes, por lo que los gastos correspondientes a las cuotas leasing estaban vinculados a la generación de su renta gravada, siendo

² Sobre la nulidad parcial, en la Resolución Nº 05847-5-2002 se ha señalado que cuando el vicio de nulidad afecta a sólo una parte del acto, la declaración de tal se efectúa respecto de dicho extremo.

C¹  e 



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

que igualmente su personal administrativo requería de su utilización para el desarrollo de sus funciones, agregando que en los contratos que celebró se acordó que la opción de compra de los vehículos podía ser ejercida por ella misma o por un tercero que ella designara.

Que el reparo bajo análisis figura detallado en los Anexos 3, 3.1 y 3.2 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, de donde se aprecia que las cuotas por arrendamiento reparadas corresponden a 21 contratos de leasing de vehículos, de los cuales 11 fueron pactados con el Banco S (antes Banco) y 10 con Cr Dichos contratos corresponden a 31 vehículos.

Que de acuerdo con los referidos anexos:

i) Banco S

- El Leasing Nº 700339799 corresponde a 5 vehículos cuyos beneficiarios fueron una recepcionista (Giuliana), asistente de contabilidad, gerente comercial, jefe de personal y transporte. Según cruce de información con el banco, la recurrente cedió las opciones de compra de los vehículos a dichos beneficiarios que eran los usuarios, excepto por uno que era "H ", según la recurrente. El jefe de personal trabajó en la empresa hasta un mes antes de la fecha de cesión del vehículo.
- El Leasing Nº 700358220 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue la esposa del gerente general adjunto de la empresa. Según cruce de información con el banco, la recurrente le cedió la correspondiente opción de compra. La recurrente manifestó que el usuario era el mencionado gerente.
- El Leasing Nº 700363571 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue un director de la empresa, que era a la vez el usuario según lo señalado por la recurrente. De acuerdo con el cruce de información con el banco, la recurrente le cedió la respectiva opción de compra.
- El Leasing Nº 700363880 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue la Sra. Patricia . Según el cruce de información con el banco, la recurrente le cedió la respectiva opción de compra. La recurrente manifestó que el usuario de dicho vehículo era el gerente de exportaciones (Mark).
- El Leasing Nº 700365070 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue la Sra. Patricia . Según el cruce de información con el banco, la recurrente le cedió la respectiva opción de compra. La recurrente informó que el usuario de dicho vehículo era "Asistencia Social".
- El Leasing Nº 700371491 corresponde a 2 vehículos cuyos beneficiarios fueron un director de la empresa y la Srta. Jackeline . Según cruce de información con el banco, la recurrente les cedió la correspondiente opción de compra. La recurrente señaló que los usuarios eran el gerente de terceros (Guillermo) y el director en mención.
- El Leasing Nº 700380594 corresponde a 1 vehículo cuyos beneficiarios fueron un director de la empresa y su esposa. Según cruce de información con el banco, la recurrente les cedió la correspondiente opción de compra. La recurrente manifestó que el usuario era el indicado director.
- El Leasing Nº 700413646 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue el Sr. Enrique , según cruce de información efectuado con el banco. La recurrente indicó que el usuario era la asistente de gerencia de terceros.

[Handwritten signatures]

[Handwritten marks]



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

- El Leasing Nº 700420035 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue el gerente administrativo, quien era a la vez el usuario según lo informado por la recurrente. De acuerdo con el cruce de información con el banco, la recurrente le cedió la correspondiente opción de compra.
 - El Leasing Nº 700433867 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue la recurrente, de acuerdo con el cruce de información efectuado con el banco. Según manifestó la recurrente, el usuario del vehículo era el gerente de planta.
 - El Leasing Nº 700354986 corresponde a 1 vehículo cuyo beneficiario fue el gerente financiero de la empresa, según cruce de información con el banco.
- ii) Cr
- Los Leasing Nºs. 5407AF y 5500AF corresponden a 2 vehículos cuyo usuario era un director gerente de la empresa (Carlos), según lo manifestado por la recurrente.
 - El Leasing Nº 5791AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario era "H ", según la recurrente.
 - El Leasing Nº 5792AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario era el gerente administrativo de la empresa (Guillermo), según lo indicado por la recurrente. De acuerdo con el cruce de información con el Banco S , se le cedió la opción de compra del vehículo materia del Leasing Nº 700420035 al citado funcionario.
 - El Leasing Nº 5882AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario era el gerente de personal de la empresa, según lo manifestado por la recurrente.
 - El Leasing Nº 5789AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario era "H ", según la recurrente.
 - El Leasing Nº 5380AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario era "H ", según lo manifestado por la recurrente.
 - El Leasing Nº 5821AF corresponde a 2 vehículos cuyos usuarios eran el gerente comercial y el sub gerente institucional, según lo señalado por la recurrente. De acuerdo con el cruce de información efectuado con el Banco S , se le cedió al primero la opción de compra del vehículo materia del Leasing Nº 700339799.
 - El Leasing Nº 5762AF corresponde a 5 vehículos cuyos usuarios según la recurrente, eran un asistente de gerencia financiera, un cajero, un asistente de gerencia general adjunta, un jefe de reparto y un jefe de relaciones públicas.
 - El Leasing Nº 5659AF corresponde a 1 vehículo cuyo usuario, según la recurrente era el jefe del departamento de cobranzas. Conforme con el Resultado del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00090849, las cobranzas las realizaban los visitantes de la recurrente y los promotores de la empresa Rep , a quienes se les pagaba comisiones por tal concepto.

Que conforme se indicó en los referidos anexos y en el informe general de fiscalización, los vehículos reparados fueron asignados a trabajadores que desempeñaban labores administrativas y de oficina, que por la propia naturaleza de sus funciones no requerían de un vehículo para cumplir su labor, siendo que de acuerdo con los resultados del cruce de información efectuado con el Banco S , la recurrente cedió la opción de compra a los usuarios de los vehículos o a terceros por el valor residual, sin que se hubiera beneficiado por dicha operación, no obstante haber asumido el gasto total mediante las

e PE⁴

e 1 Van



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

cuotas, no habiéndose contemplado la posibilidad de tal cesión en los contratos celebrados con Cr

Que sobre el particular, la recurrente en su apelación sostiene que la Administración no ha actuado prueba alguna que le permita afirmar con certeza que los trabajadores que ocupaban cargos administrativos no requerían la utilización de un vehículo, limitándose a constatar en el libro de planillas la naturaleza del cargo, no habiéndosele requerido para que explicara las razones que justificaban el uso de los vehículos por dicho personal.

Que señala que con el informe elaborado por la Univ , que acompañó a su reclamación, se acredita que el óptimo desempeño de las funciones a cargo de su staff de dirección requiere de la asignación de vehículos como condición de trabajo, los cuales se condicen con la imagen que proyectan de la empresa y el nivel de ingresos que ésta obtiene anualmente.

Que agrega que la importancia que para la empresa representa la seguridad de sus principales directivos, exige la asignación a tiempo completo de determinados vehículos como táctica de despiste para evitar secuestros, asaltos, etc., así como también se requiere de ciertos vehículos para el transporte de insumos delicados, que no pueden ser trasladados en medios de transporte común.

Que aduce que la asignación a tiempo permanente de dos vehículos al director gerente de relaciones públicas obedece a medidas de seguridad, siendo además que en constantes ocasiones utiliza ambos vehículos para desplazar a una amplia comitiva de clientes, proveedores y terceros a reuniones, demostraciones y actividades similares. Asimismo, señala que las funciones del jefe de reparto y asistente de gerencia de terceros requieren su desplazamiento fuera de los locales de la empresa, y que si bien la recepcionista (Giuliana) ocupaba formalmente tal cargo, estaba encargada de las actividades de degustación de una línea de productos, que exigían la asignación de un vehículo.

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por ley.

Que para que el gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada; sin embargo, corresponde que la necesidad del gasto sea evaluada en cada caso, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, como por ejemplo que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio, entre otros.

Que de acuerdo con lo indicado anteriormente, se observa, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, que fue requerida en la etapa de fiscalización para que sustentara la vinculación de la adquisición de los vehículos vía leasing con la generación de su renta gravada, toda vez que le correspondía a ella presentar los medios de prueba para acreditar la deducción del gasto, lo cual implicaba que debía demostrar cómo era que su asignación al personal administrativo (i.e. gerente administrativo, asistente de contabilidad, cajero, recepcionista, gerente financiero, sub gerente institucional, gerente general adjunto, directores, entre otros), era necesaria y razonable para el desempeño de sus funciones en la empresa.

Que como se advierte, la recurrente se limitó a afirmar que su personal administrativo requería los vehículos para el desarrollo de sus funciones, no habiendo acompañado prueba alguna que acreditara tal necesidad, y que su asignación en forma permanente hubiera sido razonable para el desarrollo de sus actividades en la empresa, considerando que, según lo verificado del cruce de información efectuado con el Banco S , cuyas conclusiones no han sido desvirtuadas por la recurrente, los contratos de leasing que celebró con el mencionado banco preveían la posibilidad de ceder la opción de

C1 ~~Don~~ e ⁵ de



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

compra a un tercero, habiendo ésta, en la totalidad de los casos excepto por el Leasing Nº 700433867, cedido dicha opción de compra por el valor residual a los usuarios de los vehículos, esto es, a su personal, o a terceros (como por ejemplo a la esposa de uno de sus gerentes), conforme se advierte de las cartas emitidas por la recurrente cediendo la opción, de los documentos expedidos por el banco en relación con las referidas opciones de compra y de los contratos de compraventa de vehículos celebrados entre el banco y los trabajadores, que obran en autos, no habiéndose verificado que la recurrente haya recibido algún beneficio económico por tales cesiones, siendo que a la fecha de la realización del cruce de información, algunos vehículos figuraban en registros públicos a nombre de personas distintas a las que se cedió la opción. En ese sentido, se tiene que parte de las cuotas leasing reparadas estuvieron destinadas a la adquisición de vehículos para los trabajadores de la empresa o terceros, cuya vinculación con la generación de renta gravada no ha sido acreditada, no siendo suficiente a tal efecto lo manifestado por la recurrente en el sentido que tales vehículos fueron usados por personal de la empresa (entre ellos, una recepcionista y un asistente de gerencia de terceros), siendo además que según lo señalado por ésta, a algunos de los trabajadores beneficiados con dichos contratos se les asignó para su uso vehículos adquiridos mediante los leasing celebrados con Cr (Leasing N°s. 5792AF y 5821AF).

Que asimismo, en el caso de los contratos suscritos con Cr , sobre los tres vehículos objeto de los Leasing N°s. 5380AF, 5791AF y 5789-AF, en la etapa de fiscalización la recurrente únicamente afirmó que los usuarios eran "H " o "H ", sin precisar a qué tipo de actividades o funciones dentro de la empresa fueron asignados, lo cual no permite determinar con certeza su necesidad ni evaluar su razonabilidad en relación con el desarrollo de las actividades de la empresa, más aun cuando la recurrente tenía en propiedad otros vehículos, como los restantes adquiridos mediante contratos de leasing.

Que tratándose de los vehículos materia de los Leasing N°s. 5762AF y 5659AF, si bien la recurrente manifestó que fueron asignados a un asistente de gerencia financiera, un cajero, un asistente de gerencia general adjunta, un jefe de relaciones públicas, un jefe de reparto y un jefe del departamento de cobranzas, no presentó medios de prueba que acreditaran que la asignación de tales vehículos era necesaria para el desempeño de las funciones o labores de dicho personal en la empresa, esto es, si tales funciones implicaban un traslado permanente fuera del recinto empresarial, considerando que dicho personal, en principio, por la naturaleza de sus funciones, no requería realizar dicho desplazamiento.

Que sin embargo, tratándose del caso de los jefes de reparto y cobranza, resulta razonable que la recurrente les haya asignado un vehículo para el desempeño de sus funciones, atendiendo a que éstas comprenden la supervisión de los repartidores y personal de cobranza, así como la realización de gestiones vinculadas a dichas actividades, lo cual implica un continuo desplazamiento fuera de la empresa, por lo que debe aceptarse la deducción del gasto correspondiente a las cuotas leasing abonadas a Cr por la adquisición de tales vehículos, al haberse verificado la causalidad del gasto.

Que asimismo, la asignación de los vehículos objeto de los Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF y 5821AF a los gerentes de planta, administrativo, de personal y comercial, director gerente (Carlos) y sub gerente institucional, resulta razonable para el desarrollo de sus actividades o funciones en la empresa, atendiendo a las características de sus cargos que están referidos a actividades de administración, dirección y representación de la empresa, por lo que corresponde igualmente aceptar la deducción del gasto.

Que si bien, según lo manifestado por la recurrente, el vehículo materia del Leasing Nº 5500AF también fue asignado al mencionado director gerente, en la etapa de fiscalización no formuló ni presentó argumento o prueba alguna que permita justificar la asignación permanente de otro vehículo a dicho director, en relación con el desarrollo de sus actividades, no siendo suficiente a tal efecto lo esgrimido

ca
a
je⁶



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

recién en la apelación en el sentido que la asignación de dos vehículos en forma permanente obedecía principalmente a medidas de seguridad y adicionalmente al desplazamiento de comitivas de clientes, proveedores y terceros a reuniones.

Que por lo expuesto, se advierte que no se ha demostrado la vinculación del gasto reparado por cuotas leasing con la generación de renta gravada, en los términos del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a excepción de los referidos a los vehículos asignados al jefe de reparto (Leasing Nº 5762AF), jefe de cobranza (Leasing Nº 5659AF), y gerentes de planta, administrativo, de personal y comercial, director gerente y sub gerente institucional (Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF y 5821AF), cuya descripción obra en los Anexos 3.1 y 3.2 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226.

Que no resultan suficientes los argumentos que recién esgrime la recurrente en su apelación, pues se tratan de meras afirmaciones que no acreditan la necesidad de asignar permanentemente vehículos a su personal administrativo y de oficina o adquirir éstos a su favor (a través de la cesión de la opción de compra) para el desarrollo de sus actividades, en relación con la generación de su renta gravada.

Que si bien la recurrente pretende sustentar la causalidad del gasto reparado con el informe emitido por la Escuela de Dirección de la Univ , según lo analizado anteriormente, respecto de los vehículos distintos a aquéllos cuyos gastos por cuotas leasing procede admitir, no se ha demostrado que su asignación o adquisición a favor del personal se ajuste a las características de la condición de trabajo, esto es, de ser indispensable para viabilizar el desarrollo de sus actividades en la empresa, cuya asunción por el propio trabajador sea irracional o excesivamente costosa, de acuerdo con el criterio señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 8729-5-2001 de 26 de octubre de 2001, no siendo suficiente a tal efecto el informe en mención.

Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el presente reparo en cuanto a los vehículos asignados al jefe de reparto (Leasing Nº 5762AF), jefe de cobranza (Leasing Nº 5659AF), y gerentes de planta, administrativo, de personal y comercial, director gerente y sub gerente institucional (Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF y 5821AF), y mantenerlo en relación con los vehículos restantes.

II. Gastos no aceptados por seguro de vehículos

Que este reparo se encuentra detallado en el Anexo 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, comprendiendo gastos no aceptados por seguro de vehículos en leasing (Anexo 4.1), en comodato (Anexo 4.2) y de terceros (Anexo 4.3), al no haberse acreditado que cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Gastos por seguro de vehículos en leasing

Que el gasto reparado por seguro de vehículos en leasing corresponde a los vehículos cuyo reparo a las cuotas leasing fue analizado en el punto I) del presente análisis, referidos a los Leasing N°s. 700339799, 700358220, 700363571, 700363880, 700365070, 700371491, 700380594, 700413646, 700420035, 700433867, 700354986, 5407AF, 5500AF, 5791AF, 5792AF, 5882AF, 5789AF, 5380AF, 5821AF, 5762AF y 5659AF, así como a los vehículos materia de los Leasing N°s. 70014118 y 5915AF celebrados también por la recurrente con el Banco S (antes) y Cr , respectivamente.

Que según se indicó en el Anexo 4.1 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, con relación a los vehículos asignados al personal administrativo, la recurrente no demostró su relación con la generación de renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, según se aprecia del resultado del Requerimiento Nº 00090849, siendo que inclusive los nombres de "usuario" que coloca el seguro en cada póliza corresponden a familiares de los accionistas.

C l Am  



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que en efecto, de acuerdo con lo expuesto en el punto I) del presente análisis, la recurrente no demostró la vinculación con la generación de su renta gravada de la asignación a su personal de los vehículos objeto de los Leasing N°s. 700339799, 700358220, 700363571, 700363880, 700365070, 700371491, 700380594, 700413646, 700420035, 700354986, 5500AF, 5791AF, 5789AF, 5380AF, 5762AF y 5659AF, con excepción de los vehículos asignados a su jefe de reparto (Leasing N° 5762AF), jefe de cobranza (Leasing N° 5659AF), y gerentes de planta, administrativo, de personal y comercial, director gerente y sub gerente institucional (Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF y 5821AF), respecto de los cuales se acreditó que aquéllos eran razonables para el desempeño de sus actividades en la empresa.

Que de otro lado, del cruce de información realizado con el Banco S , se advierte que tratándose de los vehículos (dos) materia del contrato de Leasing N° 70014118, asignados a su jefe del departamento de mantenimiento y a un asistente de gerencia comercial, la recurrente cedió la opción de compra a dicho personal mediante cartas de fecha 13 y 15 de setiembre de 1999, habiendo éstos con fechas 15 y 22 de setiembre del mismo año suscrito con el referido banco contratos de compraventa y transferencia de propiedad vehicular, siendo los gastos reparados por seguro de tales vehículos posteriores a dichas transferencias. Además, la recurrente tampoco acreditó que la asignación de vehículos a su personal en mención era necesaria para el desempeño de sus funciones, más aun cuando éstas, en principio, por su naturaleza, no requieren de un desplazamiento continuo ni permanente fuera de la empresa.

Que en el caso de los vehículos materia del contrato de leasing restante, Leasing N° 5915AF, asignados a su gerente financiero y director técnico, atendiendo a que su asignación resulta razonable para el desarrollo de sus actividades, considerando las características de sus cargos, vinculados a la dirección, administración y representación de la empresa, corresponde dejar sin efecto el reparo por los gastos de seguro referidos a dichos vehículos.

Que en tal sentido, corresponde mantener el reparo a los gastos no aceptados por seguro de vehículos en leasing, levantándose el relativo a los vehículos asignados al jefe de reparto (Leasing N° 5762AF), jefe de cobranza (Leasing N° 5659AF), gerentes de planta, administrativo, de personal, comercial y financiero, directores gerente y técnico, y sub gerente institucional (Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF, 5821AF y 5915AF).

Gastos por seguro de vehículos en comodato

Que en el Anexo 4.2 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002226, figura el detalle de los gastos no aceptados por seguro de vehículos en comodato, de donde se observa que los gastos corresponden a vehículos del personal administrativo de la recurrente (gerente de planta, director gerente Carlos , dos directores, un contador general, un director técnico, un jefe de distribución y un asistente de gerencia financiera) y de Mirella , que fueron reparados al no haber la recurrente demostrado su relación con la generación de renta gravada.

Que en efecto, según se aprecia del Anexo N° 4 al Requerimiento N° 00090826, la recurrente proporcionó los contratos de comodato de vehículos detallados en dicho anexo, respecto de los cuales, mediante el Anexo N° 5 al Requerimiento N° 00090849, se le solicitó sustentar la relación de causalidad con la generación de su renta gravada, limitándose a señalar en respuesta que las funciones de los trabajadores de la empresa, como es el caso de los visitantes, requerían del uso de vehículos, motivo por el cual cedían gratuitamente el uso de sus vehículos a favor propio y de la empresa, no habiendo formulado argumento alguno en relación con los vehículos de su personal administrativo y de Mirella (esposa de un director de la empresa), cuya relación con la empresa no se ha especificado, razón por la cual se repararon los seguros correspondientes a los vehículos de dicho

C1   8



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

personal, toda vez que con respecto a éstos no se acreditó la relación entre los gastos de seguro asumidos por la empresa y la generación de renta y/o mantenimiento de su fuente generadora.

Que además cabe anotar que según se ha indicado en relación con los reparos antes analizados, el gerente de planta, el director técnico y director gerente Carlos (dos vehículos en comodato) y el jefe de distribución (reparto) tenían asignados otros vehículos para el desempeño de sus funciones, los cuales fueron objeto de los Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5915AF y 5762AF.

Que asimismo, tratándose de los vehículos del contador general y de un asistente de gerencia financiera, la recurrente no ha acreditado que sean indispensables para el desarrollo de sus actividades, más aun cuando, por la naturaleza de éstas, no se evidencia la necesidad de un desplazamiento continuo y permanente fuera de la empresa.

Que sin embargo, en el caso de los vehículos de dos directores de la empresa (Enrique y Juan), resulta razonable su uso a efectos del desempeño de sus actividades de dirección y representación de la empresa, por lo que corresponde aceptar los gastos por seguro de tales vehículos.

Que por tanto, corresponde mantener el presente reparo al no haber la recurrente acreditado la causalidad de los mencionados gastos con la generación de su renta gravada, con excepción del relativo a los gastos de seguro de los vehículos de los dos directores, que debe ser dejado sin efecto.

Gastos por seguro de vehículos de terceros

Que mediante el Anexo N° 3 al Requerimiento N° 00090849, se solicitó a la recurrente que sustentara la relación de causalidad entre los gastos efectuados por pólizas de seguro de vehículos de terceros, según información de Registros Públicos, y la generación de renta gravada, señalándose que dichos vehículos no estaban incluidos dentro de los contratos de comodato para el uso de vehículos que exhibió la recurrente, cuyo detalle figura en el Anexo N° 5 al Requerimiento N° 00090849.



Que en respuesta a ello, la recurrente se limitó a argumentar que los usuarios de los vehículos eran los trabajadores de la empresa, siendo que el hecho que estuvieran a nombre de terceros en Registros Públicos, no influye en la relación con el usuario, estando el uso de tales vehículos dirigido a la fuerza de ventas, que requería de éstos por la naturaleza de sus funciones.

Que en el Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002226, se señaló que la recurrente no exhibió documentación sustentatoria respecto a la relación laboral de los usuarios de los vehículos, ni demostró de que manera el uso del vehículo estaba relacionado con las ventas y, por ende, con la generación de renta.

Que conforme se advierte de dicho anexo, los gastos de seguro corresponden a vehículos que no eran de propiedad de la recurrente, cuyos usuarios, según la póliza del seguro, eran trabajadores del área administrativa (i.e. directores, sub gerente institucional, gerente de planta), personas que no laboraban en la empresa (i.e. hija de un trabajador), personal de cuarta categoría, coordinadora de la línea "Nutricia" y visitantes médicos.

Que como se advierte, la recurrente no acreditó que efectivamente dichos vehículos fueron utilizados en las actividades de la empresa y que le correspondía asumir el gasto de un tercero, en este caso, por concepto de seguros.

Que además, según se indicó en el Anexo 4.3 del referido valor, el personal administrativo tenía asignado otros vehículos para el desempeño de sus funciones, como los vehículos objeto de los contratos de

C +  e ⁹ 



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

leasing celebrados con el Banco S y Cr , y los correspondientes a los contratos de comodato que celebraron con la recurrente.

Que la recurrente tampoco acreditó que su personal de cuarta categoría y coordinadora de la línea "Nutricia" requerían de la asignación de vehículos para el desempeño de sus funciones, esto es, si sus cargos demandaban un constante desplazamiento fuera de la empresa.

Que de otro lado, no resulta razonable la asunción del gasto por seguros de los vehículos usados por personas que no trabajaban en la empresa, pues no se verifica su vinculación con la generación de renta gravada.

Que si bien tratándose de los visitantes médicos, dicho gasto resultaría razonable, según se aprecia del Anexo 4.3 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, éstos tenían asignados otros vehículos o habían celebrado contratos de comodato de uso de vehículo con la recurrente, no habiendo ésta demostrado que requerían de otro vehículo para el cumplimiento de sus labores y que le correspondía asumir los gastos de seguro.

Que por tanto, corresponde mantener el presente reparo.

Que atendiendo a que los argumentos planteados por la recurrente en su apelación en relación con los gastos por seguros de vehículos, son los mismos que los esgrimidos respecto al reparo por gastos no aceptados por cuotas leasing en la adquisición de vehículos, referidos en el punto precedente, le corresponde el mismo análisis.

III. Gastos no aceptados por mantenimiento de vehículos

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00091554, se solicitó a la recurrente que acreditara la relación de causalidad entre los gastos por mantenimiento y reparación de los vehículos detallados, pertenecientes a terceros u objeto de contratos de leasing celebrados por ella, y la generación de su renta gravada.

Que al respecto, la recurrente señaló que sus trabajadores requerían el uso de vehículos para el desarrollo de sus funciones en la empresa, siendo que con éstos sus visitantes podían ofrecer sus productos y culminar el ciclo de ventas, por lo que se hacía cargo del mantenimiento de los vehículos, independientemente del leasing y comodatos.

Que según se aprecia del Anexo 5 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, donde figura el detalle del reparo bajo análisis, la Administración consideró el sustento formulado por la recurrente respecto de los gastos correspondientes a los vehículos utilizados por sus visitantes médicos, reparando los relativos a los vehículos restantes, debido a que la recurrente no sustentó la relación de causalidad entre aquéllos y la generación de su renta gravada, de acuerdo con lo dispuesto por el citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como se observa del anexo en mención, los gastos reparados corresponden a vehículos cuya opción de compra fue cedida por la recurrente a los trabajadores, según cruce de información con el Banco S , y a vehículos asignados a trabajadores que tenían a su disposición otros vehículos o respecto de los cuales no se acreditó que el desarrollo de sus funciones requería necesariamente de éstos, no habiéndose acreditado en relación con aquéllos su vinculación con la generación de renta gravada.

Que igualmente, considerando que los argumentos planteados por la recurrente en su apelación en relación con el presente reparo, son los mismos que los esgrimidos respecto al reparo por gastos no

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

aceptados por cuotas leasing en la adquisición de vehículos, analizados en el punto I), le corresponde el mismo análisis.

Que por lo expuesto, debe mantenerse el presente reparo, excepto en el caso de las Facturas N°s. 001-1061, 001-1857, 002-89074, 003-12546 y 001-976, vinculadas a servicios de vehículos cuyos gastos por cuotas leasing o de seguros por vehículos en comodatos han sido aceptados en esta instancia.

IV. Gastos de cartas fianzas de distribuidores asumidos por la recurrente

Que mediante el Anexo N° 7 al Requerimiento N° 00090849, la Administración indicó a la recurrente que de la verificación de sus libros contables, se detectó que había asumido gastos por cartas fianzas bancarias de sus clientes, Distribuidora y Distri, solicitándosele que sustentara el motivo por el cual asumió tales gastos y su relación de causalidad con la generación de renta gravada.

Que conforme se aprecia del Resultado del Anexo N° 7 al requerimiento en mención, la Administración reparó los gastos de emisión y renovación de cartas fianzas emitidas por cuenta de Distribuidora y Distri, al considerar que según la documentación exhibida no eran propios de la recurrente, de acuerdo con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la norma en referencia establece que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no se encuentre expresamente prohibida por ley.

Que la recurrente en la etapa de fiscalización señaló que las cartas fianzas exigidas a Distribuidora, eran para garantizar el pago de sus obligaciones por la compra de mercadería, y que por acuerdo con dicha distribuidora, le reembolsaba los gastos efectuados por la emisión o renovación de las cartas fianzas por vencer.

Que en su apelación ha agregado que la asunción de los gastos de cartas fianzas emitidas a nombre de Distribuidora, su principal distribuidor en el año 2000, cumple con el principio de causalidad, debido a la necesidad de protegerse contra el eventual incumplimiento de dicha empresa considerando su calificación de riesgo crediticio y evitarse de tal forma un perjuicio económico.

Que en autos obra el "Contrato de Venta y Distribución no Exclusivas" celebrado entre la recurrente y Distribuidora, por el cual la recurrente otorgó a la distribuidora, la venta y distribución de sus productos farmacéuticos, obligándose esta última, entre otros, a entregar una carta fianza solidaria por el equivalente al promedio de compra de 45 días, que serviría para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones y los términos del contrato, debiendo renovarla automáticamente en las mismas condiciones.

Que también corren las cartas fianzas emitidas por distintas entidades bancarias, garantizando a favor de la recurrente las obligaciones económicas a cargo de Distribuidora, por la compra de sus productos farmacéuticos.

Que asimismo figuran las cartas dirigidas por Distribuidora a la recurrente, solicitándole que emitiera a su nombre las notas de crédito correspondientes a los gastos ocasionados por las referidas cartas fianzas, y las respectivas notas de crédito emitidas por la recurrente a nombre de la distribuidora, materia de reparo.

cr fo e

ge¹¹



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que como se advierte, los gastos asumidos por la recurrente (emisión y renovación de cartas fianzas) estaban destinados a garantizar el cumplimiento del contrato de venta y distribución celebrado con Distribuidora , lo que evidencia que existe una relación de causalidad entre tales gastos y la generación de la renta, como sostiene la recurrente en sus recursos impugnativos. Además, se evidencia del expediente que esto implicó una modificación de los términos contractuales convenidos entre la recurrente y la mencionada distribuidora pues por mutuo acuerdo la primera asumió el pago de dichos gastos a fin de protegerse contra el eventual incumplimiento de la segunda.

Que en ese sentido, debe levantarse el presente reparo en el extremo referido a los gastos de cartas fianzas de Distribuidora

Que sin embargo, debe mantenerse respecto a los gastos por cartas fianzas de DIM , pues en relación con éstos la recurrente no ha formulado argumento ni presentado medio probatorio alguno que acredite su relación de causalidad con la generación de renta.

V. Transferencias gratuitas a los representantes, directores y personal

Que según se indicó en el Anexo 9 al Requerimiento Nº 00090826, de los comprobantes de pago de ventas exhibidos y libros contables, se observó que se habían realizado extornos de los registros contables por concepto de transferencia gratuita a personas naturales, por lo que se solicitó a la recurrente que sustentara el motivo de dichas reversiones y la relación de causalidad de dichas transferencias con la generación de la renta gravada, habiendo aquella indicado únicamente que la reversión se produjo al no considerarse una venta, sino una promoción de sus productos naturales, por lo que a través del Resultado del Anexo Nº 9 al citado requerimiento se dejó constancia que la recurrente no sustentó la relación de causalidad con la generación de la renta gravada y que los comprobantes de pago fueron emitidos a nombre de sus representantes y personal, reparándose su valor de venta como ingresos afectos al Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante escrito presentado el 13 de setiembre de 2002, la recurrente añadió que la relación de causalidad con la generación de renta gravada se sustenta en que la promoción de sus productos naturales es a través de obsequios a sus visitas y/o posibles clientes, acompañando copia del informe emitido por su gerente comercial de fecha 7 de noviembre de 1999, mediante el cual informa al gerente financiero que se ha considerado conveniente que a partir de dicha fecha, para llevar un mejor control de la entrega de dichos productos, las boletas de venta que tengan tal fin sean emitidas a nombre del gerente del área solicitante, con el visto bueno de la gerencia de comercialización.

Que en el Resultado Posterior del Requerimiento Nº 00090826, se consignó que de la evaluación de la documentación presentada, la recurrente no sustentó fehacientemente el destino de los productos considerados como retiros de bienes, los que en su mayoría fueron efectuados por los gerentes y directores de la empresa, por lo que correspondía mantener el reparo.

Que en autos obran las boletas de venta reparadas, emitidas a nombre de sus representantes y personal, por la venta al contado de productos naturales, en las cuales figura el importe a pagar luego de la aplicación de un descuento. El valor de venta consignado en dichos comprobantes fue el reparado por la Administración como ingresos afectos al Impuesto a la Renta, al no haber la recurrente demostrado que se trataban de transferencias gratuitas con fines promocionales.

Que según se aprecia, la recurrente en la etapa de fiscalización se ha limitado a indicar que dichos comprobantes de pago fueron emitidos por la entrega gratuita de sus productos naturales con fines promocionales, ya sea a visitas o posibles clientes, señalando que éstos fueron emitidos a nombre de los gerentes de las áreas solicitantes a fin de guardar un control a nivel de inventarios de los productos

C1   



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

obsequiados, acompañando para tal efecto solamente un informe emitido por uno de sus gerentes, lo cual reitera en sus escritos impugnativos, agregando que es una práctica usual en el mercado que no se emitan comprobantes de pago a nombre del receptor ni se le requiera la suscripción de un cargo de recepción, pues podría ser tomado como un gesto de desconfianza o descortesía.

Que como se advierte, la recurrente no ha acreditado, pese a haber sido requerida para tal efecto, que las boletas de venta reparadas correspondan a transferencias gratuitas a sus clientes y/o visitas con fines promocionales, esto es, que los productos a que hacen referencia los referidos comprobantes de pago emitidos a nombre de sus representantes y personal tuvieran efectivamente dicho destino, y que no se trataban de ventas, no siendo suficiente su sola afirmación en tal sentido, ni la copia del informe emitido por su gerente comercial, no habiendo presentado otros medios probatorios que permitan demostrar la medida de promoción adoptada en relación con tales productos.

Que ello tampoco se ve acreditado con el hecho que en los comprobantes de pago reparados figuren los sellos de "transferencia gratuita" y "sin valor comercial", y que en algunos de ellos consten anotaciones de "visita" u "obsequio".

Que igualmente dicho reparo no se ve desvirtuado por lo señalado por la recurrente en el sentido que el monto de dichas entregas no superó el 1% de sus ventas, por lo que es razonable entender que por su pequeña cuantía, su propósito no era favorecer a los gerentes de la empresa sino a los clientes y consumidores, pues no ha demostrado que tales entregas fueron a favor de estos últimos como medida de promoción, como se ha indicado anteriormente.

Que por lo expuesto, corresponde mantener el presente reparo, debiendo anotarse que si bien la Administración hace mención al artículo 31º de la Ley del Impuesto a la Renta³, no es de aplicación al presente caso, pues dicha norma parte del supuesto del retiro de bienes con destino ajeno al desarrollo de la actividad generadora de rentas gravadas, no habiéndose acreditado que las boletas de venta reparadas por el valor de venta que en ellas se consigna correspondían a transferencias gratuitas.

VI. Provisión de utilidades y materia prima en relación con el contrato de colaboración empresarial - joint venture celebrado con Trac

Que mediante los puntos 12 y 13 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00090826, se solicitó a la recurrente que con respecto al contrato de colaboración empresarial suscrito con Trac, vigente en el ejercicio 2000, proporcionara información sobre la forma de contabilización del contrato y de la distribución de utilidades, y los ingresos de materia prima relacionados con su ejecución, debiendo explicar por escrito y con la documentación original sustentatoria los asientos contables efectuados al 31 de diciembre de 2000 en la Cuenta 639-094, correspondientes a las facturas por utilidades de los años 1997 a 1999 y 2000 por S/. 1 040 167,39 y S/. 435 521,90, respectivamente.

Que de acuerdo con lo señalado en los puntos 12 y 13 del Anexo N° 1 al resultado del mencionado requerimiento, la recurrente exhibió el contrato de joint venture celebrado con Trac en enero de 1995, con el objetivo de unificar esfuerzos para incrementar la producción, comercialización y distribución de los productos de la marca "Oscar" dentro del mercado local, indicando que utilizó las cuentas de gasto 637-033 (publicidad uña de gato) y 639-094 (servicios varios uña de gato), entre otras, para contabilizar las operaciones del contrato y que la distribución de utilidades se efectuó en partes iguales (50% para cada una), acompañando a su vez un resumen en dólares de las utilidades y materia

³ Dicho artículo establece que las mercaderías u otros bienes que el propietario o propietarios de empresas retiren para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generan resultados alcanzados por dicho impuesto, se considerarán transferidos a su valor de mercado, agregando que igual tratamiento, se dispensará a las operaciones que las sociedades realicen por cuenta de sus socios o a favor de los mismos.

ca van e se



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

prima por pagar de los periodos 1997 a 2000 y un reporte denominado "Estado de ganancias y pérdidas mensual por los períodos 1997 a 2000 y cálculo de la distribución de utilidades por mes".

Que además se constató que la recurrente en diciembre de 2000 registró las provisiones por concepto de materia prima no facturada y utilidades correspondientes a los años 1997, 1998 y 1999 por el importe de S/. 1 040 167,39, y por el año 2000 por la suma de S/. 435 521,90, debido a que por problemas judiciales, Trac no emitió las facturas por distribución de utilidades desde setiembre de 1997 a diciembre de 2000, efectuando su provisión en el año 2000, toda vez que tenía conocimiento que en ese año se arreglarían los problemas, habiéndose emitido las facturas correspondientes en el año 2001. En autos obran las Facturas N°s. 001-00412 y 001-000424 emitidas el 17 de mayo y 20 de junio de 2001 por Peru -quien asumió la posición contractual de Trac en el contrato de joint venture, según convenio de cesión de derechos de mayo de 2000-, por utilidades y materia prima correspondientes a los periodos de setiembre de 1997 a diciembre de 1999 y 2000, respectivamente, según transacción extrajudicial del 17 de mayo de 2001.

Que asimismo, de la documentación exhibida se observó que la recurrente llevaba la contabilidad del contrato, incluyéndola dentro de la suya, para lo cual destinó determinadas cuentas de ingresos y gastos.

Que a través del punto 9 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00090849, la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, que indicara los motivos por los que contabilizó en la cuenta de gastos 639-04 la participación de Trac por concepto de utilidades y materia prima correspondientes a los periodos 1997 a 2000, según asientos del mes de diciembre de 2000 por los importes de S/. 1 040 167,39 y 435 521,90, los cuales fueron cancelados en el año 2001, mediante las facturas antes mencionadas.

Que tal como consta en el punto 9 del resultado del anexo en mención, la recurrente presentó, entre otros, un escrito indicando que en 1997 surgió un conflicto de intereses con Trac, por lo que le suspendió la distribución de sus utilidades, no habiendo provisionado el pago de dichas utilidades durante 1997 a 1999, incluyendo como renta neta imponible propia la totalidad de la renta neta generada por el contrato y pagando el Impuesto a la Renta sobre la parte que correspondía a Trac, lo que le generó un mayor pago del impuesto, constituyendo dicha operación una partida temporal de conciliación que debía extornarse tributariamente en el año en que las partes conciliaron su conflicto, como en efecto ocurrió en el año 2000.

Que agregó que en atención a lo acordado entre las partes y a que había asumido conservadoramente como renta neta propia las utilidades que le correspondían a Trac, en diciembre de 2000 reconoció el pago de las utilidades a la indicada empresa, disminuyéndolas de su base imponible del impuesto de dicho ejercicio y extornando la partida temporal registrada como ingreso en los años 1997 a 1999, lo cual constituye una disminución de la renta neta con efectos neutros al haberse pagado el impuesto por tales utilidades en los años 1997 a 1999 y no un gasto de ejercicios anteriores.

Que asimismo, acompañó la transacción extrajudicial celebrada en mayo de 2001 con Peru -quien asumió la posición contractual de Trac, en la que se indicó que se presentaron desavenencias entre las partes en la ejecución del contrato de joint venture, y que las utilidades devengadas no fueron pagadas por la recurrente desde el mes de setiembre de 1997, reconociendo la recurrente que adeudaba a Trac las utilidades devengadas y materia prima correspondientes a los meses de setiembre de 1997 a diciembre de 2000, incluyendo un saldo de las utilidades de agosto de 1997.

Que ahora bien, según se aprecia de los resultados de los requerimientos antes mencionados y del Anexo 7 de la Resolución de Determinación N° 012-03-0002226, se reparó la provisión por concepto de utilidades y materia prima correspondientes a los años 1997 (agosto a diciembre), 1998 y 1999 por el

C 1    14



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

importe de S/. 1 040 167,00, según Cuadro Nº 02 al Resultado del Punto 9 del Anexo 01 del Requerimiento Nº 00090849, por no cumplir con los requisitos señalados en el artículo 57º de la Ley del Impuesto a la Renta y el primer párrafo del artículo 31º de su reglamento. Sobre la provisión por materia prima pagada a Trac , la recurrente no ha formulado argumento alguno que desvirtúe el reparo con relación a dicho gasto, por lo que, al encontrarse conforme a ley, corresponde que se mantenga.

Que asimismo, se repararon excesos de provisión de utilidades y materia prima correspondientes al periodo 2000, por diferencias encontradas entre el cuadro de estado de ganancias y pérdidas del año 2000 y los ingresos del contrato contabilizados en el libro mayor, y entre el cuadro de distribución de utilidades y la provisión por utilidades y materia prima de 2000, según Cuadros Nºs. 01 y 02 al Resultado del Punto 9 del Anexo 01 del Requerimiento Nº 00090849, respecto de los cuales la recurrente tampoco ha formulado argumento ni presentado medio probatorio alguno que los desvirtúe, correspondiendo en consecuencia que también se mantengan.

Que en tal sentido, corresponde determinar si la provisión por concepto de utilidades de los años 1997 a 1999, en relación con el contrato de joint venture celebrado por la recurrente con Trac , se encuentra arreglada a ley.

Que de acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 14º de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo Nº 774, según texto vigente hasta diciembre de 1998, en el caso de sociedades de hecho, asociaciones en participación, joint ventures, consorcios, comunidad de bienes y demás contratos de colaboración empresarial, las rentas serían atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que fueran parte contratante.

Que el mismo artículo, según texto vigente a partir del año 1999, señala en su inciso k) que son personas jurídicas y por tanto contribuyentes del impuesto, las sociedades irregulares previstas en el artículo 423º de la Ley General de Sociedades, la comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes, agregando en su cuarto párrafo que en el caso de sociedades irregulares previstas en el artículo 423º de la Ley General de Sociedades, excepto aquellas que adquieren tal condición por incurrir en las causales previstas en los numerales 5) y 6) de dicho artículo, comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no lleven contabilidad independiente, las rentas serán atribuidas a las personas naturales o jurídicas que las integran o que sean parte contratante.

Que el artículo 29º de la citada ley establece que las rentas obtenidas por las empresas y entidades y las provenientes de los contratos a los que se hace mención en el tercer y cuarto párrafos del artículo 14º de la ley, se considerarán del propietario o de las personas naturales o jurídicas que las integran o de las partes contratantes, según sea el caso, reputándose distribuidas a favor de las citadas personas aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares.

Que de otro lado, el tercer párrafo del inciso a) del artículo 57º de la ley en referencia, aplicable también al caso de autos, indicaba que para la determinación de las rentas de la tercera categoría, se aceptarían los gastos correspondientes a ejercicios anteriores, en aquel en que se efectuara el pago, en la medida que dichos gastos fueran provisionados contablemente en el ejercicio fiscal respectivo.

Que el artículo 31º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, señalaba que para efecto de lo dispuesto en el párrafo en mención, los gastos de ejercicios anteriores debían ser provisionados previamente a su pago en el ejercicio en que éste se efectuara.

[Handwritten signatures]

[Handwritten initials]



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que de lo expuesto se aprecia que en enero de 1995 la recurrente celebró con Trac un contrato de joint venture para unificar esfuerzos para incrementar la producción, comercialización y distribución de los productos de la marca "Oscar" dentro del mercado local, estableciéndose que a partir del noveno mes del contrato las utilidades que se generasen como consecuencia de los negocios que se realizasen se distribuirían 50% para cada parte, y que las inversiones y gastos para el desarrollo del contrato se harían en partes iguales, acordándose que Trac proporcionaría, entre otros, la materia prima, cuyo precio fue fijado.

Que asimismo se tiene que en diciembre de 2000 la recurrente, quien llevaba la contabilidad del contrato, provisionó en reclamos de terceros, las utilidades que no distribuyó a Trac en los años 1997 (agosto⁴ a setiembre) a 1999 debido a las desavenencias surgidas con relación a la ejecución del contrato, a efecto de deducir dichas utilidades de su base imponible del ejercicio 2000, en el cual, según sostiene, ya se habían solucionado los problemas entre ambas, toda vez que en los ejercicios 1997 a 1999 había considerado las utilidades de Trac dentro de su renta neta y efectuado el pago del Impuesto a la Renta por las mismas.

Que como se advierte, la recurrente pretende deducir de su base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, las utilidades que se generaron en los años 1997 a 1999 a favor de Trac con motivo del contrato de joint venture que celebraron y que no se le distribuyeron, a efecto de revertir el hecho de haber incluido dentro de su renta neta de los ejercicios 1997 a 1999 dichas utilidades y pagado el Impuesto a la Renta correspondiente, no obstante que de acuerdo con el artículo 29° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstas se reputan distribuidas a favor de la parte contratante aun cuando no hayan sido acreditadas en sus cuentas particulares, lo que no correspondía que efectuara a través de una provisión a efecto de reducir la base imponible del ejercicio 2000, debiendo en consecuencia mantenerse tal reparo. Inclusive el artículo 47° de la citada ley dispone que el contribuyente no podrá deducir el Impuesto a la Renta que haya asumido y que corresponda a un tercero.

Que los artículos 57° de la Ley del Impuesto a la Renta y 31° de su reglamento, invocados por la Administración, no resultan aplicables al presente caso, pues están referidos a la deducción de gastos correspondientes a ejercicios anteriores, los cuales difieren de la distribución o asignación de utilidades.

VII. Operación de lease back con Amé

Que conforme se aprecia del Anexo 6 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, la Administración reparó el gasto correspondiente a las cuotas devengadas en el ejercicio 2000 por el contrato de lease back celebrado con Amé sobre el bien denominado "Almacenes Productos Terminados Merck", según escritura pública de 10 de diciembre de 1999, y una ganancia proveniente del cálculo del Resultado por Exposición a la Inflación (REI) de dicho bien menos el REI de la depreciación del ejercicio y de la depreciación acumulada y la depreciación que correspondía a dicho ejercicio, como consecuencia del desconocimiento de los efectos jurídicos del referido contrato sobre dicho bien.

Que tal reparo obedece a que según lo determinado por la Administración en base a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, existió simulación en la operación de lease back, por cuanto la recurrente vendió a Amé una construcción edificada sobre un terreno de su propiedad, a la que se le dio el tratamiento de bien mueble, no obstante que debió tratarse como un bien inmueble ya que las estructuras perderían su valor si fueran separadas del suelo sobre el que se edificaron, y no se

⁴ Correspondiente a un saldo de utilidades de dicho mes, según se aprecia de la transacción extrajudicial celebrada en mayo de 2001 entre la recurrente y Peru, quien asumió la posición contractual de Trac, y el Cuadro Nº 2 al Resultado del Punto 9 del Anexo 01 del Requerimiento Nº 00090849.

16
Amé



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

evidenció que los ingresos obtenidos por el contrato (22.80% de la operación) hubieran sido aplicados como capital de trabajo, precisándose que lo que se logró con dicha operación fue depreciar aceleradamente la edificación en 13 meses.

Que en ese sentido, la Administración sostiene que la operación de venta no se enmarca dentro de lo que deberían ser un contrato de lease back, que es concebido como un mecanismo de financiamiento, pues la recurrente sólo recibió el 22.80% del total de la operación, que fue depositado en una cuenta corriente del Banco y utilizado para cancelar un sobregiro de la misma cuenta corriente, cuyo origen no fue sustentado, y para el pago de cuotas leasing, dentro de las que se encuentran las correspondientes a los leasing observados, según Anexo Nº 4 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226.

Que la recurrente alega que la sustancia económica de la operación realizada coincide y es lógica con el objetivo buscado por las partes, consistente en la obtención de un financiamiento para afrontar sus compromisos y el acogimiento al incentivo proporcionado por el gobierno para la recuperación de su capital contenido en el Decreto Legislativo Nº 299, agregando que la estructura de pagos del leasing corresponde a una real evaluación de los riesgos del crédito.

Que de acuerdo con el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 299, aplicable al caso de autos, se considera arrendamiento financiero (leasing), al contrato mercantil que tiene por objeto la locación de bienes muebles o inmuebles por una empresa locadora para el uso por la arrendataria, mediante el pago de cuotas periódicas y con opción a favor de la arrendataria de comprar dichos bienes por un valor pactado.

Que el artículo 4º del mismo dispositivo legal señala que los bienes materia de arrendamiento financiero deberán ser plenamente identificados, siendo que la locadora mantendrá la propiedad de dichos bienes hasta la fecha en que surta efecto la opción de compra ejercida por la arrendataria por el valor pactado, y el artículo 9º indica que las cuotas periódicas a abonarse por la arrendataria podrán ser pactadas en moneda nacional o extranjera y ser fijas o variables y reajustables.

Que el artículo 18º de la indicada norma, según texto aplicable al caso de autos, establecía que para efectos tributarios los bienes objeto de arrendamiento financiero se consideraban activos fijos y se depreciaban durante el plazo del contrato, siendo el plazo mínimo de depreciación de tres años.

Que el artículo 19º de la norma en referencia dispone que para la determinación de la renta imponible, las cuotas periódicas de arrendamiento financiero constituyen renta para la locadora y gasto deducible para la arrendataria.

Que el artículo 27º del decreto legislativo en mención estableció que en todos los casos en que la locadora adquiriera de una empresa un bien para luego entregárselo a ella misma en arrendamiento financiero, dicha transferencia estaría exonerada del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, en su caso.

Que como se advierte, la figura del lease back también fue recogida en el citado decreto legislativo, el cual es un contrato por medio del cual la empresa locadora (financiera) adquiere el bien que tiene en propiedad la persona con la que va a celebrar el contrato de arrendamiento financiero⁵.

⁵ ARIAS-SCHREIBER PEZET, Max. Exégesis del Código Civil Peruano de 1984. Tomo II, Gaceta Jurídica, Tercera Edición, 2000, pág. 365.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que en el informe sobre lineamientos generales para aprobar una operación de lease back, presentado por Amé vía cruce de información, se indica que existen diferentes causas por las cuales un cliente desea celebrar dicho contrato, destacando, entre ellas, la generación de capital de trabajo, utilizando como colateral la base de activos fijos de la empresa, lo cual mejora el flujo de caja y no compromete a activos exteriores de la empresa, contar con recursos para realizar ampliaciones de planta, adquisición de equipos, etc., y mejorar los indicadores financieros de una empresa, dado que a través de dicho mecanismo se mejora la razón corriente y se calzan mejor los flujos de pago de deuda financiera respecto de los ingresos de la empresa.

Que en autos obra la escritura pública del contrato de lease back celebrado entre la recurrente y Amé de 10 de diciembre de 1999, por el cual la recurrente vendió a esta última, distintos bienes⁶, entre ellos el bien de su propiedad denominado "Almacenes Productos Terminados Merck", los cuales le fueron entregados en arrendamiento financiero, estando obligada al pago de cuotas mensuales por tal concepto, habiéndosele otorgado la opción de compra sobre dichos bienes, que podía ejercer durante la vigencia del contrato, la cual fue hasta diciembre de 2000.

Que dicho contrato versó sobre diferentes bienes de propiedad de la recurrente que fueron materia de venta y posterior arrendamiento financiero, habiendo la Administración efectuado el reparo bajo análisis únicamente respecto del bien denominado "Almacenes Productos Terminados Merck".

Que según se aprecia del punto 2 del Resultado del Requerimiento Nº 00090849 y del informe general del cruce de información realizado con Amé, se tiene que el bien denominado "Almacenes Productos Terminados Merck" era una construcción de propiedad de la recurrente que fue considerada por las partes como un bien mueble para efectos del contrato, considerando sólo la parte de la construcción. Con anterioridad al contrato dicho bien fue tratado como un activo fijo con una depreciación del 3% anual.

Que asimismo se aprecia que Amé desembolsó por la operación de lease back en su totalidad (esto es, respecto de todos los bienes materia del contrato) un importe de US\$ 286 127,58 a favor de la recurrente, al cual se le aplicó la cuota inicial por arrendamiento financiero (US\$ 135 052,42) y un importe por concepto de garantía (prenda), abonándosele efectivamente la suma de US\$ 65 236,76, en su cuenta bancaria del Banco, la cual utilizó para cancelar un sobregiro bancario de la misma cuenta corriente y las cuotas de los contratos leasing que celebró con Cré

Que también se observa que la recurrente abonó las cuotas mensuales correspondientes al arrendamiento financiero y ejerció la opción de compra de los bienes arrendados por el importe de US\$ 1,18, habiendo la Administración únicamente reparado las cuotas correspondientes al bien denominado "Almacenes Productos Terminados Merck" por S/. 77 037,00, y un importe ascendente a S/. 1 603,00 correspondiente a la diferencia entre la ganancia proveniente del cálculo del REI de dicho bien menos el REI de la depreciación del ejercicio y de la depreciación acumulada (S/. 16 397,12), y la depreciación que correspondía a dicho bien en el ejercicio (S/. 14 794,40), como consecuencia del desconocimiento del referido contrato sobre dicho bien.

Que según se aprecia en el Anexo 6 de la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, al haber la Administración desconocido los efectos jurídicos del contrato de lease back sobre el mencionado bien, reparó las cuotas de arrendamiento que fueron deducidas por la recurrente en el ejercicio 2000, así como un importe neto por la diferencia entre la ganancia por REI y la depreciación que correspondía a dicho bien en el ejercicio, de acuerdo con la hoja de trabajo de activo fijo de 1999 proporcionada por la recurrente.

⁶ Tales como mezclador, furgones montacarga, juego de muebles, balanza mecánica eléctrica, equipo codificador, equipo aire acondicionado, fotocopiadora, carretilla hidráulica, entre otros.

cr [firmas] 18



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que ahora bien, las razones aducidas por la Administración para desconocer el referido contrato respecto del bien "Almacenes Productos Terminados Merck", no son suficientes, pues el hecho que éste haya sido edificado en el terreno de propiedad de la recurrente y que las partes lo hayan considerado como un bien mueble para efectos contractuales, no desvirtúan el contenido jurídico del contrato de lease back.

Que el lease back, como se ha señalado anteriormente, es una modalidad del leasing regulado por el Decreto Legislativo N° 299, siendo que su utilización, a diferencia del leasing financiero, se vincula más bien a otorgar liquidez a una empresa.⁷

Que como se advierte en el presente caso, las partes cumplieron con las prestaciones propias del contrato de lease back que celebraron, habiendo la recurrente utilizado el importe que se le pagó por la venta de sus bienes para el pago de sus obligaciones financieras, y ejercido la opción de compra de los mismos después del término de su arrendamiento, lo cual responde propiamente a la figura del lease back que se encuentra prevista en el ordenamiento jurídico.

Que asimismo, el hecho que las partes hayan señalado en su contrato que el referido bien era mueble, cuando su naturaleza respondía a las características de un bien inmueble, tal como fue registrado y depreciado por la recurrente con anterioridad al mencionado contrato, no implica el desconocimiento de los efectos jurídicos del contrato reparado.

Que de acuerdo con las citadas normas del Decreto Legislativo N° 299, vigentes en el periodo acotado, el bien no debía ser tratado como activo de la arrendataria para efectos tributarios, al no haber operado la transferencia de propiedad, por lo que tampoco correspondía a ésta deducir la depreciación sino las cuotas devengadas por el arrendamiento, como sucedió en el presente caso, donde le correspondió a la empresa de arrendamiento financiero la depreciación del bien, conforme con lo dispuesto por el artículo 18° del decreto en mención, a cuyo efecto la distinción entre bien mueble e inmueble no resultaba relevante.

Que en efecto, el referido artículo 18° permitía la depreciación acelerada del bien dado en arrendamiento financiero desvinculándolo de las normas previstas en la ley del Impuesto a la Renta para regular la depreciación en cuanto a plazos se refiere, siendo que a quien le correspondía depreciar era al locador y no a la recurrente, por lo que de existir alguna observación respecto al plazo de depreciación por parte de la Administración, no corresponde evaluarla en este procedimiento.

Que de otro lado, el hecho que la recurrente sólo haya recibido como dice la Administración el 22.80% del total de la operación, tampoco resulta suficiente para afirmar que no se buscaba un financiamiento, pues ese porcentaje fue utilizado para el pago de sus obligaciones financieras (lo que se encuentra acorde a la naturaleza del lease back cuyo objetivo más que financiamiento es buscar liquidez), no habiendo la Administración desvirtuado ello no obstante haber estado en posibilidad de efectuar las verificaciones correspondientes, siendo además que la recurrente tenía derecho al 100% que se pactó como precio de venta de los bienes materia del contrato, habiéndose compensado parte de éste con el pago de la cuota inicial del arrendamiento financiero y la garantía al que estaba obligada en favor de América Leasing S.A. en virtud del contrato.

⁷ De acuerdo con Hernando Montoya Alberti en Gaceta Jurídica Tomo IX – setiembre – 1994, página 61-A:

"Dos cometidos pueden cumplirse con la operación de esta naturaleza:

- *De salvamento por el cual una empresa cuyo porvenir comercial está asegurado gracias a sus posibles ventas pero que debido a su falta de liquidez se ve amenazada. Aquí el lease back sería una fórmula para poder pagar a sus acreedores y continuar con su operación facilitando transformar sus inmobilizaciones en fondos disponibles.*
- *Otro cometido sería facilitar la expansión económica de la empresa utilizando sus propios equipos para lograr la liquidez necesaria."*

e go 19

c^ dan



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Que además del sustento esbozado por la Administración, no quedan claros los motivos para desconocer el contrato bajo análisis sólo respecto del bien "Almacenes Productos Terminados Merck", ya que se trataba de un solo contrato que tenía como objeto distintos bienes, no siendo suficientes, como se ha indicado anteriormente, las observaciones anotadas por la Administración sobre dicho bien, pues éstas no implican distorsión alguna en la naturaleza del contrato.

Que atendiendo a que las observaciones de la Administración no son suficientes para desvirtuar la celebración del contrato celebrado por la recurrente, corresponde levantar el reparo bajo análisis, no siendo necesario en consecuencia analizar la aplicación al presente caso de la Norma VIII del Código Tributario, invocada por la Administración.

Que sobre los reparos restantes contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, la recurrente no ha formulado argumento ni presentado medio probatorio alguno a fin de desvirtuarlos, correspondiendo en consecuencia que se mantengan, al encontrarse conforme a ley.

Que la Resolución de Multa Nº 012-02-0006917 fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, consistente en no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeran en la determinación de la obligación tributaria, en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

Que atendiendo a que dicha infracción tiene su sustento en los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226, antes analizados, corresponde que se resuelva en igual sentido.

Que finalmente cabe señalar que según Constancia Nº 0246-2005-EF/TF, que obra en el expediente, se llevó a cabo el informe oral solicitado con la asistencia de ambas partes.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los Expedientes N°s. 5042-03, 5043-03, 5044-03 y 5045-03.
2. **REVOCAR** las resoluciones fictas denegatorias de las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002227 y las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0006906 a 012-02-0006916 y 012-02-0006918, y declarar la **NULIDAD PARCIAL** del Requerimiento Nº 00064933 y los actos vinculados a éste, en el extremo referido al Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a diciembre de 2000 y, en consecuencia, **NULOS** los mencionados valores.
3. **REVOCAR** las resoluciones ficta denegatorias de las reclamaciones formuladas contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0002226 y Resolución de Multa Nº 012-02-0006917 en cuanto a los reparos relativos a gastos por cuotas leasing y seguro de vehículos asignados al jefe de reparto (Leasing Nº 5762AF), jefe de cobranza (Leasing Nº 5659AF), y gerentes de planta, administrativo, de personal y comercial, director gerente y sub gerente institucional (Leasing N°s. 700433867, 5407AF, 5792AF, 5882AF y 5821AF), gastos por seguro de vehículos asignados a gerente financiero y director técnico (Leasing Nº 5915AF), gastos por seguro de vehículos en comodato asignados a dos directores, gastos por mantenimiento de vehículos vinculados a las Facturas N°s. 001-1061, 001-1857, 002-89074, 003-12546 y 001-976, gasto de carta fianza de

20



Tribunal Fiscal

Nº 07213-5-2005

Distribuidora y operación lease back con Amé
en lo demás que contienen.

y CONFIRMARLAS

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


CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA


OLANO SILVA
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Ezeta Carpio
Secretario Relator
OS/EC/RI/njt