Tribunal Fiscal

Nº 00261-1-2007

EXPEDIENTE N°	:	6787-2004
INTERESADO	:	
ASUNTO	:	Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA	:	Lima
FECHA	:	Lima, 16 de enero de 2007

Vista la apelación interpuesta por **S.A.** contra la Resolución de Intendencia Nº 01501-40001754, emitida el 31 de mayo del 2004 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 012-03-0001997 y la Resolución de Multa Nº 012-02-0006173, giradas por Impuesto a la Renta de 2000 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario;

CONSIDERANDO:

Que la apelada refiere que en el proceso de auditoria realizado a la recurrente, se observaron regalías pagadas a The Glidden Company (de Inglaterra) que se cargaron indebidamente al gasto y no al costo, así como gastos financieros no sustentados;

Que indica que Glidden se encargaba de dar información y asistencia técnica, know – how, estándares, especificaciones, procesos, fórmulas y cualquier otra información razonablemente necesaria para permitir que Industrias Vencedor S.A. utilizara dichos procedimientos para la fabricación y control de calidad de los productos licenciados;

Que señala que en virtud al contrato celebrado entre Glidden y la recurrente el 3 de mayo de 1999, la primera concede durante la vigencia del contrato el derecho exclusivo para que la contribuyente reciba y use tecnología en el territorio para la fabricación y venta exclusiva de los productos licenciados, con el compromiso, entre otros, de abonar una regalía del 3.5% basada en la venta neta de los productos licenciados vendidos en el territorio durante el plazo inicial del contrato o de efectuar pagos mínimos por cada año de su vigencia, estipulándose para el primer año el pago mínimo de US $ 20 000.00;

Que sostiene que en el ejercicio 2000, dado que la producción se inicia en junio de dicho año, por concepto de regalías correspondió el pago mínimo de US $ 20 000.00, que debió ser incorporado al costo de la producción, toda vez que se trata de un costo directo y de manufactura, pues puede relacionarse e identificarse con el producto;

Que refiere que por aplicación de los principios de lo devengado y asociación entre el ingreso y el gasto, la empresa debió incluir en el costo de los productos licenciados el monto abonado por concepto de regalías, deduciéndolo vía costo de ventas;

Que asimismo indica que la recurrente no sustentó la relación de causalidad entre el préstamo bancario, los gastos financieros y la generación de renta gravada, reparándose los importes registrados en las cuentas 6711 – Intereses de préstamos bancarios y 6713 – Intereses financieros a largo plazo;

Que la recurrente refiere que las regalías pagadas a The Glidden Company tienen su origen en un contrato de asistencia técnica suscrito a efecto de iniciar la producción de pinturas de una línea nueva, y que dichos desembolsos han sido contabilizados como gasto, de conformidad con el inciso p) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual las regalías son gastos deducibles para efectos de determinar la renta neta de tercera categoría;

Que en cuanto al reparo al gasto por intereses correspondientes a préstamos, que la Administración al no haber observado ninguno de los gastos realizados, deja en evidencia que los fondos utilizados por la empresa, incluidos aquéllos obtenidos por préstamos bancarios, fueron destinados a operaciones vinculadas con el giro del negocio, por lo que resulta ilógico que se pretenda desconocer los gastos por intereses correspondientes a préstamos, bajo el argumento que no se encuentra acreditado que estos últimos han fluido a la empresa y que no han sido destinados a operaciones gravadas, cuando es la entidad quien tenía que probar que la empresa no ha utilizado los fondos para sus operaciones regulares;

Que señala que cumplió con presentar diversos documentos probatorios que sustentan que los fondos obtenidos de los préstamos bancarios fueron destinados a mantener la operatividad de la empresa, como cuadros de flujo de caja y del requerimiento de endeudamiento, entre otros, que demuestran la necesidad de los préstamos y el destino de los fondos;

Que en el presente caso la materia de controversia radica en determinar si los reparos a la deducción de gastos por regalías pagadas a The Glidden Company (de Inglaterra) así como a los gastos financieros, se encuentran arreglados a ley;

Que de acuerdo al quinto párrafo del artículo 20º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, aplicable al caso de autos, por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá al costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor del ingreso al patrimonio o valor del último inventario determinado conforme a ley;

Que el inciso p) del artículo 37º de la citada Ley, señala que son gastos deducibles de la renta neta aquéllos efectuados por concepto de regalías;

Que al respecto este Tribunal ha señalado en las Resoluciones Nºs. 06784-1-2002 y 01086-1-2003, que si bien nuestra normatividad impositiva no establece lo que debe entenderse por costo de producción, es claro que el mismo se encuentra referido a los importes que fueron necesarios para la elaboración de los bienes, por lo que para efectuar su deducción a fin de determinar la renta bruta debe establecerse los elementos que lo conforman, para lo cual resulta pertinente recurrir a la contabilidad, toda vez que a partir de la misma se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo;

Que agregan las citadas resoluciones, que de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 2, el costo de las existencias incluye a todos aquellos que se hubieran incurrido para su obtención, y tratándose de bienes transformados, el costo está conformado por los gastos directos, como es el caso de mano de obra y los indirectos, que comprenden, entre otros a la depreciación y mantenimiento de los inmuebles y equipos;

Que asimismo en las mencionadas resoluciones se indica que desde el punto de vista contable, existen diversos gastos que integran el costo de los bienes producidos, tales como los de depreciación y mano de obra, asimismo aquellos que no son empleados para la producción y/o transformación de bienes, y que se contabilizan dentro de los gastos operativos o de ventas que se deducen de la renta bruta para determinar la renta neta;

Que de lo expresado, se tiene que los gastos a los que alude el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, son aquellos que no están relacionados a la producción y/o transformación de bienes, estando relacionados a gastos operativos o de ventas, ya que si los desembolsos se encuentran referidos a la producción y/o transformación de los bienes, éstos deben integrar el costo de los bienes producidos;

Que en ese orden de ideas, para determinar cómo debió contabilizarse el desembolso por concepto de regalías, esto es si correspondían relacionarlo al costo de ventas o a gastos operativos o de ventas, de conformidad con el artículo 65º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 33º de su reglamento[1] y a lo señalado por el Informe Contable Nº 034-2006-EF/41.09.8 elaborado por la Sala de Auditores de este Tribunal que obra en autos, debemos remitirnos a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los que de acuerdo al artículo 1º de la Resolución Nº 013-98-EF/93.01 comprenden, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs), oficializadas mediante Resoluciones del Consejo Normativo de Contabilidad, y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control para las entidades de su área siempre que se encuentren dentro del Marco Teórico en que se apoyan las Normas Internacionales de Contabilidad;

[1] La Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 65º, así como el artículo 33º de su reglamento, establecen que las personas jurídicas están obligadas a llevar contabilidad completa, con el objeto de reflejar todas su operaciones económicas, y que la contabilización de dichas operaciones se efectuarán de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad establece en los párrafos 25 y 26 de la Presentación de los Estados Financieros, que la empresa debe preparar los estados financieros sobre la base contable de lo devengado, en las que las transacciones y hechos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se cobra o paga en efectivo o su equivalente), y se muestran en los libros contables y se expresan en los estados financieros de los ejercicios a los cuales corresponden;

Que el párrafo 89 del mencionado Marco Conceptual señala que un activo es reconocido en el balance general, cuando es probable que fluyan en él, hacia la empresa, beneficios económicos futuros, y posea un costo o valor que pueda ser medido confiablemente;

Que el párrafo 94 del mencionado Marco Conceptual, refiere que los gastos se reconocen en el estado de ganancias y pérdidas cuando en los beneficios económicos futuros se produce una disminución relacionada con la disminución del activo o el aumento de un pasivo que pueda ser medido de manera confiable;

Que el párrafo 95 del mismo Marco Conceptual señala que los gastos son reconocidos en el estado de ganancias y pérdidas mediante la asociación directa de costos incurridos y el reconocimiento de partidas específicas de ingresos, y que el párrafo 97 del mismo documento señala que un gasto es inmediatamente reconocido en el estado de ganancias y pérdidas cuando no produce beneficios económicos a futuro;

Que el párrafo 7 de la NIC 2 señala que el costo de existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos que se han incurrido para poner las existencias en su ubicación y condiciones actuales;

Que el párrafo 10 de la NIC 2 prevé que los costos de transformación de existencias comprenden los gastos directamente relacionados a las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También incluyen una asignación sistemática de gastos de producción indirectos, fijos y variables, en que se incurre al transformar los materiales en productos terminados;

Que el párrafo 12 de la NIC 2 establece que en el costo de existencias pueden incurrirse otros costos sólo en la medida en que se incurra en ellos para poner las existencias en su ubicación y condición actuales;

Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos anteriores, y recogiendo las conclusiones del citado informe de auditoria, se puede señalar que: (i) El reconocimiento del gasto debe producirse cuando efectivamente se haya devengado, esto es cuando se haya producido, y sea susceptible de ser determinado - medido de manera confiable, (ii) El reconocimiento de un gasto en el cual se espera beneficios económicos futuros, debe ser considerado como costo de activo, y de aquel que no se espera ello, dado que no resulta posible relacionarlo con beneficios económicos a futuro susceptibles de ser obtenidos por la empresa, debe en estos casos de ser reconocidos directamente en el estado de ganancias y pérdidas como gastos operativos, y (ii) La NIC 2 requiere para el reconocimiento de los costos la relación directa de los mismos con los bienes producidos, además que el costo sea determinado en forma confiable, esto es que sea posible de ser medido al momento de la producción;

Que efectuadas en el considerando anterior algunas precisiones sobre el tratamiento contable de los gastos, se procederá a analizar el contrato de licencia y asesoría técnica celebrado por la recurrente con The Glidden Company el 3 de mayo de 1999 (fs. 863 a 874), del cual se advierte lo siguiente:

- Glidden concede a Vencedor el derecho exclusivo para recibir y usar su tecnología en el Perú, para la fabricación de productos licenciados en el territorio y para su uso y venta exclusiva en el país, por un plazo de 5 años, renovable por 5 años.
- Vencedor se obliga a pagar a Glidden dentro de los diez días de suscrito el contrato un pago inicial de US $ 25 000.00, así como regalías equivalentes a 3.5% de la venta neta de los productos licenciados y vendidos en el territorio durante el plazo inicial del contrato, y una regalía de 3% para el siguiente período de renovación de 5 años basados en la venta neta de los productos licenciados producidos y vendidos en el territorio durante el período de

renovación, debiendo ser canceladas después de finalizado cada período semestral o algún período contable menor que culmine el 30 de junio y el 31 de diciembre.

- Se establecen pagos mínimos anuales durante la vigencia del contrato. Vencedor deberá abonar por cada uno de los dos primeros años un pago mínimo de US $ 20 000.00, y por cada uno de los años tercero al quinto, la suma de US $ 40 000.00. Los pagos mínimos anuales deberán ser abonados al término de cada año contractual en que se adeuden, y se pagarán en la cuenta de un banco de Estados Unidos especificado por Glidden.

Que de acuerdo a lo señalado y conforme refiere el citado informe de auditoria, se puede concluir lo siguiente: (i) El pago mínimo de US $ 20 000.00 correspondiente al primer año de vigencia del contrato, cuya deducción es materia de reparo, de acuerdo al contrato referido precedentemente, se puede determinar en forma confiable y definitiva una vez vencido el plazo de un año de celebrado éste, esto es en junio del 2000, de esta manera, se tiene que recién en este momento procedía el reconocimiento del hecho económico que dio origen al pasivo por concepto de regalías del primer año del contrato de Glidden, de conformidad con el principio de lo devengado, (ii) El mencionado hecho económico debió ser conocido en el estado de ganancias y pérdidas como gasto, por cuanto no se puede correlacionar con ningún beneficio económico futuro de la empresa, dado que el mismo corresponde a un período de tiempo, mayo de 1999 a mayo del 2000, en el cual no se realizó ninguna actividad de producción ni venta de los productos licenciados, y (iii) No resulta atendible el argumento de la Administración en el sentido que resultaba aplicable la NIC 2, por cuanto el pago mínimo realizado debía formar parte del costo de producción, ya que no tiene correlación con la producción realizada, toda vez que como se mencionó, la regalía observada fue abonada respecto a un período es que no se realizó producción alguna, habiéndose ésta iniciado en junio del 2000;

Que por las consideraciones expuestas, procede que sea revocado el reparo bajo análisis, siendo correcto que la recurrente haya reconocido directamente a la regalía abonada como gasto en el estado de ganancias y pérdidas;

Que en cuanto al reparo por gastos financieros no sustentados, el primer párrafo del artículo 37º de la citada Ley del Impuesto a la Renta, 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 esté expresamente prohibida por la citada Ley;

Que cabe anotar, que los gastos deducibles señalados en el citado artículo son de carácter enunciativo y no taxativo;

Que específicamente en el caso de gastos financieros, el inciso a) del artículo 37º antes mencionado, considera deducibles, los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora;

Que encontrándose en análisis la procedencia del gasto por servicios financieros, este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 01596-3-2003, que bajo el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, debiendo apreciarse ello con criterios de razonabilidad y proporcionabilidad así como el "modus operandi" de la empresa;

Que asimismo este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 02792-4-2003, que para la sustentación de estos gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas;

Que complementando el criterio anterior, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01317-1-2005 señaló que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro de Caja y Bancos, sino que para la sustentación del gasto financiero resultaba necesaria la presentación de información que acreditara el destino del mismo, por ejemplo, a través de un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y la utilización del mismo en adquisiciones, pagos a

terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilizaciones y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas;

Que así tenemos, que este Tribunal mediante Resolución Nº 2111-5-2005 refirió que considerando que el préstamo otorgado por el banco se encontraba anotado en la contabilidad de la empresa, se advierte que fue destinado a los fines de aquélla, por lo que carece de sustento la observación de la Administración en el sentido que no se presentó documentación alguna que demostrara dicha situación;

Que de las resoluciones anotadas podemos extraer los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionabilidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben sustentarse no sólo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas y/ o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluido a la empresa y han sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente, procede la deducción de los gastos financieros vinculados a los mismos;

Que de la revisión de los actuados se aprecia que mediante Anexo 3 del Requerimiento Nº 00090821 del 27 de junio de 2001 (fs. 703 y 707), la Administración advirtió que los préstamos vigentes al 31 de diciembre de 2000, fueron utilizados para cancelar deudas bancarias pendientes, lo que evidenciaba que se trataba de refinanciamientos y/o renovaciones de préstamos, sin que esto permitiera explicar la relación entre los gastos financieros incurridos y la generación de renta gravada y mantenimiento de la fuente;

Que asimismo señala que la contribuyente exhibió un cuadro denominado "obligaciones contraídas con bancos" desde enero de 1998 a mayo de 2000, que evidencian la misma modalidad de refinanciaciones de préstamos sin que sustentara una aplicación específica de los préstamos en las operaciones de la empresa, por lo que se solicitó que sustentara con la documentación original fehaciente y por escrito la aplicación del original de los préstamos bancarios a fin de verificar su relación con la renta gravada, pudiendo adjuntar toda la documentación que estimara necesaria, como libros de actas, acuerdos de directorio, estados de cuenta, contratos, comunicación comercial, etc.;

Que en el Anexo 3 de los resultados del Requerimiento Nº 00090821 del 9 de julio del 2007(fs. 700), se indica que la contribuyente respecto a la utilización de fondos obtenidos por préstamos bancarios señaló que su nivel de endeudamiento se ha mantenido por el transcurso del tiempo sin una variación relevante, el mismo que cubre consecutivamente la cancelación de una obligación con la solicitud de otra nueva, que la empresa cuenta con la combinación adecuada de rendimientos de capitales en lo que concierne a la gestión financiera, y que cancelar el nivel de préstamos que mantiene con las entidades financieras generaría un desequilibrio que la obligaría a detener la producción por falta de circulante para la cancelación de materias primas y pago de planillas;

Que asimismo refiere el citado resultado, que de acuerdo con las fotocopias de entidades financieras y estados de cuenta bancarios relacionados con los préstamos vigentes al 31 de diciembre de 2000, la recurrente mantenía pendiente préstamos con Bank Boston, Banco Continental y Citibank, y que los mismos fueron utilizados para pagar otros préstamos obtenidos, y concluye que la contribuyente no ha sustentado con la documentación fehaciente y por escrito la aplicación original de los préstamos bancarios y su relación con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente, así como tampoco ha sustentado que el origen de estos créditos se deba a operaciones propias de la actividad gravada, por lo que se repara para efectos del Impuesto a la Renta los importes registrados en las cuentas "6711 – intereses préstamos bancarios" y "6713 – intereses financiados a largo plazo" ascendentes a S/. 740 076.00 y S/. 38 508.00, respectivamente;

Que con posterioridad al cierre del Requerimiento Nº 00090821, mediante escrito del 23 de julio del 2002 (fs. 623 y 624), la recurrente comunica a la Administración que el reparo de la cuenta 6713 intereses financieros largo plazo, por el monto de S/. 38 508.00, ya ha sido reparado en su declaración jurada del

ejercicio 2000 por un monto de S/. 37 904.00, por lo que la Administración estaría reparando un gasto que ya ha sido subsanado;

Que de acuerdo al informe general de auditoria (fs. 1168 y 1169), dentro de los gastos financieros observó la Administración, que en su gran parte provienen de préstamos bancarios vigentes durante el ejercicio 2000, y que fueron adquiridos para cancelar otros préstamos bancarios, por lo que se hizo retroceso hasta el año 1998 y en todos los casos se trata de refinanciaciones y/o renovaciones de préstamos sin que se demuestre la aplicación original de los mismos;

Que la resolución de determinación (fs. 1238 y 1239) refiere reparos por gastos financieros no sustentados correspondientes a la cuenta 6711 - intereses de préstamos bancarios" y cuenta 6713 Intereses financieros a largo plazo, por un importe de S/. 764,076.00 y S/. 604.00 respectivamente, indicando que no se ha sustentado la relación de causalidad de los préstamos y gastos financieros, y la generación de operaciones gravadas y/o mantenimiento de la fuente;

Que los gastos financieros del ejercicio 2000, corresponden a intereses devengados por préstamos gestionados en el mismo ejercicio – cuenta 6711, así como a los intereses provenientes de los préstamos bancarios y otras obligaciones que la empresa mostraba en su balance al 31 de diciembre de 1999 – cuenta 6713;

Que en la resolución de determinación impugnada, la Administración únicamente ha observado los S/. 604.00 que se obtiene de la diferencia de los S/. 38 508.00 correspondiente al reparo de la cuenta 6713 intereses financieros a largo plazo y el monto de S/. 37 904.00 que de acuerdo a lo señalado por la recurrente fue auto reparado por tal concepto;

Que en ese sentido, el reparo por concepto de gastos financieros de la cuenta 6713 ha sido reconocido por la recurrente, conforme al escrito del 23 de julio del 2002 (fs. 623 y 624) presentado en la etapa de la fiscalización, y si bien existe una supuestamente no reconocida diferencia ascendente a S/. 604.00, la contribuyente no ha invocado fundamento ni aportado prueba alguna a lo largo del procedimiento administrativo en relación con la misma, conforme advierte el citado Informe Contable Nº 034-2006-EF/41.09.08, por lo que procede mantener el reparo correspondiente a la cuenta mencionada;

Que con relación a los gastos financieros de la cuenta 6711, éstos están referidos a intereses devengados por préstamos realizados en el ejercicio 2000, obtenidos de diversas entidades bancarias con el objeto de refinanciar créditos de otras entidades bancarias, conforme indica la apelada y corrobora el Informe Contable antes mencionado;

Que en el referido Informe Contable se señala que en la etapa de la reclamación, la recurrente presentó, entre otros, información referente al origen y aplicación de fondos por el ejercicio 2000, en un reporte denominado "Cambios en la Situación Financiera" (fs. 1392), en el que se muestran, en nuevos soles, los recursos generados y utilizados en la operación del negocio, expresados en la ganancia del ejercicio, así como los principales cambios ocurridos en la estructura financiera de la entidad, obtenidos por las variaciones de los diferentes rubros del activo y el pasivo al inicio y al final del ejercicio, y su reflejo final en efectivo dentro del período materia de observación, el cual coincide con el saldo final (positivo) del rubro caja y bancos del balance general y del mismo modo, en la etapa de apelación, presentó un cuadro denominado "Préstamos Bancarios" (fs. 1368) con su documentación sustentatoria, en el cual se muestra el saldo inicial y final, los movimientos, observándose que la empresa recibió préstamos del Interbank, Continental, Citibank y Bank Boston, destinados a la cancelación de deudas que tenía con los mismos bancos y con otros;

Que de lo expuesto se evidencia que durante el ejercicio 2000 la recurrente gestionó préstamos para financiar y renovar deudas por préstamos solicitados con anterioridad, con lo cual es posible concluir que los mismos sirvieron – de acuerdo con la información proporcionada - para mantener, únicamente, el nivel de endeudamiento que la empresa venía teniendo desde períodos anteriores, generándose intereses por esas nuevas deudas, siendo que conforme se señala en el Informe Contable, de no existir el financiamiento, la empresa se hubiera visto obligada a cumplir sus obligaciones con recursos propios;

Que el párrafo 3 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) Nº 7 referida al Estado de Flujo de Efectivo (modificada en 1992), las empresas necesitan efectivo para diversas razones, que son fundamentalmente las mismas, sin importar cuán diferentes sean sus principales actividades productoras de ingresos, requiriendo efectivo para conducir sus operaciones, pagar sus obligaciones y suministrar rendimientos a sus inversores, exigiendo esta normas que dichas entidades presenten un Estado de Flujo Efectivo;

Que según lo señala el Informe Contable antes citado, se puede observar del Estado de Flujos de Efectivo, que forma parte de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2000 (folios 1193 y 1194), la empresa para cubrir sus actividades de operación, que comprendían el pago a sus proveedores, remuneraciones, beneficios sociales, pago de tributos y otros pagos en efectivo relativos a su actividad, utilizó recursos provenientes de las cobranzas a clientes, dividendos percibidos y otros cobros de efectivo relativos a su actividad, habiéndose cubiertos también con dichos recursos la amortización de préstamos bancarios, pudiéndose apreciar de dicho estado financiero, que no figuraron como recursos de terceros, los préstamos obtenidos en el ejercicio 2000, por cuanto éstos sólo sirvieron para refinanciar créditos obtenidos por la empresa en el mismo ejercicio y en ejercicios anteriores;

Que asimismo, conforme se señala en el precitado informe contable, la recurrente ha mantenido un nivel de endeudamiento estable durante el ejercicio 2000, aspecto que también fue referido por ella a lo largo del procedimiento contencioso y que no ha sido descalificado por la Administración, manejando la modalidad de renovar constantemente sus créditos a corto plazo, con la finalidad de mantener estable su nivel de endeudamiento en cada año, de manera de no utilizar el íntegro de sus recursos propios para el pago de estas obligaciones y más bien destinarlos a cubrir los desembolsos relacionados a su actividad;

Que cabe añadir, que existen empresas que trabajan con recursos propios, con recursos provenientes de terceros o con la combinación de ambas fuentes, con el objetivo de realizar sus operaciones normales, debiendo evaluarse estos aspectos dentro del modus operandi de la empresa y bajo los criterios de razonabilidad y proporcionabilidad, para efecto de determinar si los créditos obtenidos obedecen a una conducta que se vincula al negocio, así de esta forma poder cuestionar su relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta;

Que como fuente productora debe entenderse, tal como refiere García Mullín[2], al capital, corporal o incorporal, que teniendo un precio en dinero, es capaz de suministrar una renta a su poseedor, y que en este concepto, entran básicamente las cosas, muebles o inmuebles, los capitales monetarios, los derechos y las actividades;

Que los gastos financieros originados por un crédito bancario que fluyen a la empresa a fin de dar cobertura a otro crédito de la misma naturaleza, a través de operaciones de refinanciamiento, como en el caso de autos, corresponden a pagos de obligaciones frente a terceros, que en tanto obedezcan al ejercicio normal del negocio encuentran relación con el mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, con la conservación del capital de trabajo[3] de la empresa a efecto de continuar con su actividad generadora de renta;

Que lo señalado en el considerando precedente, guarda relación con los criterios del Tribunal Fiscal referidos anteriormente, por lo que en virtud a lo expuesto, procede que se deje sin efecto el reparo a la cuenta 6711;

---

[2] García Mullín, Juan Roque, Manual del Impuesto a la Renta, en material de lectura de la Escuela de Postgrado de la Universidad de Lima, Temas de Tributación II, Tomo II, página 16.

[3] De acuerdo con la Terminología del Plan Contable Revisado aprobado por la Resolución de CONASEV N° 006-84-EFC/94.10, Capital de trabajo: capital de uso corriente en las operaciones de un negocio Plan Contable – CONASEV El Glosario Tributario, elaborado por el Instituto de Administración Tributaria - SUNAT, 2° edición 1993, define el capital de trabajo como los medios de que dispone una empresa para el desarrollo de sus operaciones normales.

Que asimismo y en virtud a lo señalado anteriormente, procede que se confirme la resolución de multa impugnada, debiendo no obstante de reliquidarse de conformidad con los reparos que han sido levantados en esta instancia;

Con las vocales Casalino Mannarelli, Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Cogorno Prestinoni;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia Nº 01501-40001754 de fecha 31 de mayo del 2004 en el extremo referido al reparo por la deducción del gasto por regalías y a los gastos financieros referidos en la cuenta 6711, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

COGORNO PRESTINONI
VOCAL PRESIDENTA

CASALINO MANNARELLI
VOCAL

BARRANTES TAKATA
VOCAL

Amico de las Casas
Secretaria Relatora
CP/LM/18/mpe.