



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

EXPEDIENTE Nº : 92-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de diciembre de 2010

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140006692, emitida el 28 de setiembre de 2007, por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0008311, Nº 012-003-0008312 y Nº 012-003-0008377 a Nº 012-003-0008388 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0008149 a Nº 012-002-0008162, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 y pagos a cuenta de enero a diciembre de 2001, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente expone los siguientes argumentos, en relación con los reparos practicados durante la fiscalización que impugna en esta instancia, así como respecto de lo resuelto por la Administración en la resolución apelada:

• Documentos que no sustentan gastos

Las rentas percibidas por las personas naturales por el arrendamiento de un espacio físico para la colocación de teléfonos públicos no califican como rentas de tercera sino de primera categoría, motivo por el cual correspondía el sustento del gasto para fines tributarios mediante el Formulario Nº 1083. Doctrinariamente las rentas de primera categoría corresponden a ingresos derivados de la propiedad de inmuebles, mientras que las de tercera categoría se vinculan a negocios o actividades empresariales, siendo que la categoría de renta se define en función de la fuente productora y no al sujeto que la percibe. El Tribunal Fiscal ha señalado reiteradamente, como por ejemplo en las Resoluciones Nº 02486-1-2005 y Nº 530-2-2001, que el hecho que una persona natural cuente con un negocio unipersonal no implica, de modo alguno, que todas las rentas que ésta perciba califiquen como rentas empresariales o de la tercera categoría, correspondiendo precisar que la Resolución Nº 2055-2-2003 no indica que los ingresos por arrendamientos de espacios para teléfonos califica como renta de tercera categoría, sino que se limita a analizar si los ingresos por este concepto fueron debidamente contabilizados.

Las rentas de primera categoría constituyen rentas pasivas, mientras que las de tercera involucran necesariamente la combinación de capital y trabajo. En el presente caso se trata de rentas percibidas únicamente como retribución por la cesión en uso de un espacio al interior de los inmuebles. La Administración reconoce que en la medida que sólo se afecte el inmueble, se generarán rentas de primera categoría (explotación pasiva), pero si el titular realizara algún tipo de actividad adicional, dejaría de ser manejo exclusivo del capital, y al respecto la cesión en uso importa únicamente una afectación del inmueble. El solo hecho que los espacios estén al interior de los locales donde las personas naturales llevan a cabo sus negocios unipersonales no puede llevar a concluir que los ingresos califican como rentas de tercera categoría. La ubicación de los espacios no desvirtúa su condición de rentas pasivas ni puede sustentar la existencia de una actividad adicional por el arrendador.

El arrendamiento de espacios físicos no conlleva la realización de una actividad comercial en un establecimiento abierto al público, la prestación del servicio público telefónico se establece



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

directamente entre la recurrente y los usuarios, lo que se evidencia del texto del contrato suscrito con quienes les proveen del espacio para instalar los teléfonos públicos interiores – TPI, del cual se aprecia que los arrendadores no tienen ningún derecho u obligación frente a los usuarios del servicio de telefonía, la forma de calcular la contraprestación es la misma sin importar el tipo o tamaño del negocio. En el presente caso se trata de “contratos de facilitación para la prestación del servicio telefónico en la modalidad de TPI” bajo la forma de “titularidad propia”, en virtud al cual, según explica el Órgano Supervisor de la Inversión en Telecomunicaciones (OSIPTEL), en la Carta N° C.008-GG.GCC.GL/2005, una persona natural o jurídica suscribe un contrato de arrendamiento para la instalación de una línea telefónica y un equipo terminal monedero en su inmueble, recibiendo como renta mensual un porcentaje calculado sobre la cantidad de tráfico generado por la línea telefónica, independientemente del tamaño o giro del negocio o de la afluencia del público.

En todo caso resulta de aplicación el artículo 170° del Código Tributario toda vez que la SUNAT ha cursado cartas inductivas a las personas naturales arrendadoras, indicándoles que deben realizar el pago del Impuesto a la Renta en el Formulario N° 1083, circunstancia que es reconocida por la Administración en la Resolución de Intendencia N° 01501400003525, que resolvió la reclamación presentada respecto del ejercicio 1998.

- **Gastos ajenos al giro del negocio**

El objetivo de la Revista ETECÉ fue reforzar el posicionamiento de su imagen y promover el consumo de los servicios que ofrece, por este motivo se incluyeron anuncios publicitarios y diversas referencias a símbolos comerciales que la identificaban, por lo que se trataban de gastos de publicidad. Además obtuvo ingresos como producto de la venta de espacios publicitarios a terceros. Por otra parte, como consecuencia del arrendamiento a S.A.C. de la red que le permitía a esta última prestar el servicio de televisión por cable a sus clientes, cuya renta se calculaba en función al número de suscriptores, a mayor número de abonados, mayor el ingreso que obtenía por este alquiler. De este modo, los ingresos percibidos por la referida empresa tenían incidencia en los ingresos que podía percibir, por lo que los gastos en los que se incurrió para incrementar los usuarios del servicio de televisión por cable, cumplían con el principio de causalidad, relación que ha sido considerada válida en el pronunciamiento contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1275-2-2004.

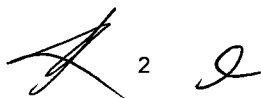

De otro lado, la resolución de determinación no motiva ni explica la razón por la cual los medios probatorios proporcionados en su momento no cumplieron con absolver los requerimientos y objeciones formulado por la Administración, por lo que adolece de un vicio insalvable de nulidad.

- **Enajenación de bienes por transferencia patrimonial a**

S.A.C.

La Administración reconoce que la transferencia de activos se realizó dentro de un proceso de reorganización simple, sin embargo, confunde ello con una aportación no dineraria y pretende de este modo gravar la transferencia del negocio de telefonía celular a S.A.C.

Las normas del Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774 sí contemplaban la segregación patrimonial que resulta de un proceso de reorganización simple, de acuerdo con la doctrina y con reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tal como la contenida en las Resoluciones N° 594-2-2001 y N° 02538-1-2004. El citado pronunciamiento es anterior a la expedición de las normas reglamentarias sobre reorganización de empresas contenidas en los Decretos Supremos N° 125-98-EF y N° 194-99-EF, dispositivos que si bien se expiden luego que el citado Capítulo XIII fue modificado por la Ley N° 27034, le eran de aplicación en virtud del convenio de estabilidad que había celebrado.

 2 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Según la verificación practicada por la Administración no ha habido ningún acuerdo de distribución que pudiera relacionarse a una diferencia entre el costo computable de los bienes transmitidos y el valor de transferencia. La diferencia entre el valor contenido en la escritura pública de reorganización y su costo computable responde a diferencias en la tasa de depreciación empleada para efecto contable y tributario. No ha existido revaluación alguna respecto de estos activos con motivo de la reorganización simple.

En el supuesto que el Tribunal Fiscal considere que a pesar de la expedición del Decreto Supremo N° 194-99-EF, el Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774 era inaplicable a los que celebraron convenio de estabilidad, debe tenerse en cuenta que no se verifican todos los elementos de la relación jurídica tributaria necesarios para que la reorganización pueda estar gravada con el Impuesto a la Renta. El referido decreto legislativo incluyó disposiciones específicas para los procesos de reorganización empresarial, de tal forma que no se aplican otras normas contenidas dentro del dispositivo, como es el caso de los artículos 20°, 21° y 32°. De este modo aún en este escenario no habría impuesto por pagar, por cuanto no habría forma de determinar la renta sobre la cual éste se cuantificaría.

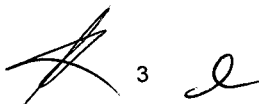

- **Ventas a valor de mercado de la Red Analógica Nortel**

El reparo se origina en la venta de la Red Analógica Nortel a favor de Somera Communications - SOMERA, en el ejercicio 2000. Esta transacción llevó a la Administración a sostener que previamente se había producido un retiro de bienes por parte de S.A.C. a su favor, porque de lo contrario no habría podido realizarse la facturación del equipo a un tercero (de este modo estableció un ingreso omitido para Telefónica Móviles de S/. 389 121 620,00, correspondiente al valor atribuido en el proceso de reorganización societaria a este activo). Para su caso reconoció un costo computable equivalente a esa suma, con ocasión de la venta a SOMERA, no estableciéndose renta gravable sino solamente el pago de intereses por pago a cuenta en defecto, y reconociéndose una base imponible a su favor de S/. 54 533 224,06, que no fue deducida como costo con ocasión de la transferencia.

En los recursos de reclamación interpuestos por ella y por S.A.C. sólo se discutió el valor de mercado susceptible de ser considerado, cantidad que ha sido correctamente establecida en la etapa de reclamación. No obstante ello, bajo la facultad de reexamen, la Administración no sólo se limita a modificar el valor de mercado sino que dispone que no es posible deducir costo computable alguno, estableciendo una omisión de S/. 13 221 259,14 (en lugar de la declaración en exceso reconocida en fiscalización).

Teniendo en cuenta que la transferencia entre Telefónica Móviles y su empresa ha sido tratada como una enajenación (retiro de bienes a favor del accionista, conforme con el artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta que recoge una presunción de enajenación), y no el de un acto de liberalidad; le corresponde deducir como costo computable, el monto equivalente al valor de mercado de la Red Analógica Nortel.

Adicionalmente, desde el punto de vista procesal, debe considerarse que la deducción del costo computable no constituyó en ningún momento un punto controvertido de la reclamación, motivo por el cual en segunda instancia no puede introducirse un nuevo reparo. Además, se ha infringido el artículo 127° del Código Tributario, porque el reexamen no comprende los reparos que no fueron practicados inicialmente o que no fueron impugnados por el contribuyente. Asimismo, no se le ha otorgado el plazo para la formulación del alegato que contempla el tercer párrafo del citado dispositivo. Este extremo de la apelada adolece de nulidad por cuanto viola el principio de prohibición de la reforma en peor.

 3 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- **Costo del activo fijo deducido extra contablemente como gasto (overhead)**

La contabilidad es sólo un medio probatorio pero no puede por sí misma ser generadora de obligaciones tributarias. La contabilización no ajustada a los principios contables vigentes en un país no puede determinar un tratamiento impositivo específico y generar consecuencias fiscales. Conforme con la NIC N° 16, cuyas disposiciones han sido consideradas por este Tribunal en la Resolución N° 06604-5-2002, los costos de administración y otros costos indirectos generales, como el "overhead" no constituyen un componente de los inmuebles, maquinaria y equipo, a menos que puedan ser directamente atribuidos al precio de adquisición del activo o constituyan un costo directamente relacionado con ubicar el activo en el lugar y condiciones necesarias para que pueda operar de acuerdo con lo previsto. Como regla general los costos indirectos no forman parte del costo del activo fijo, salvo que se pueda demostrar la relación directa de estos costos con la adquisición del bien. Tratándose del valor de producción de bienes producidos, éste se determina usando los mismos principios aplicables a un activo adquirido, para cuyo efecto debe identificarse el egreso con el activo, el cual pueda atribuirse directamente a éste y debe demostrarse que permite poner el activo en condiciones de ser usado. Este requisito de atribución directa de los gastos indirectos es el que no se ha cumplido, por cuanto se realizó de manera estimativa o aproximada.



El overhead se obtiene a través de un procedimiento de 2 etapas: la aplicación de un porcentaje (sub-reparto del mes) y la comparación de éste con una suma estimada. Si la segunda es mayor se detrae nuevamente la diferencia a efecto de su costeo. El objetivo es la presentación de resultados financieros según parámetros exigidos por el grupo económico al que pertenece. Atendiendo a que los gastos indirectos no deben formar parte de los activos fijos, corresponde aplicar el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que la Administración no ha cuestionado la causalidad del gasto.

Reitera que el reparo por overhead o trabajo para el inmovilizado, corresponde a los ajustes realizados en las declaraciones anuales a efecto de adecuar los resultados contables a las disposiciones tributarias, por cuanto al no haberse cumplido con el artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta ni con la NIC N° 16, no correspondía afectar el costo de los activos fijos sino proceder a su deducción como gasto. No es suficiente considerar la información que fluye de la contabilidad para establecer el tratamiento tributario que debe otorgarse a ciertos conceptos, sino que debe analizarse su naturaleza. En el presente caso, la metodología empleada constituye un procedimiento de estimación que no permite relacionar en forma directa los gastos administrativos o generales con los activos ni con su puesta en funcionamiento; circunstancia que es corroborada por el análisis realizado por PricewaterhouseCoopers quien señala que en los años 2000 y 2001 no existía los sistemas ni controles requeridos para identificar los gastos indirectos relacionados directamente con la construcción de obras y que el método de sub-reparto no cumplía con lo exigido por la NIC N° 16.

- **Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley**

Acreditación de la morosidad de los deudores: El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta se limita a indicar que deben efectuarse gestiones de cobranza, sin fijar ningún parámetro, criterio o requisito para entender cumplida esta exigencia, no habiéndose establecido taxativamente los medios para su realización, por lo cual no existe una única forma de acreditar el hecho tal como sostiene la Administración. Tratándose de servicios masivos, la forma más razonable es a través de los recibos, y mediante el empleo del "sistema informático" que controla sus gestiones de cobro, lo que constituye documentación de probanza válida. Ha empleado diversos mecanismos de cobranza como son:

- a) Sistema llamador: Consistente en locuciones grabadas que solicitan el pago de la deuda entre el día hábil siguiente al vencimiento del recibo y el día anterior al corte del servicio. Se registra

 4 



Tribunal Fiscal

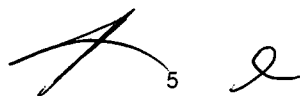
N° 17044-8-2010

la fecha, hora y duración de cada llamada, tal como se aprecia del backup entregado en CD a la Administración. No es razonable exigir guardar registro de cada una de las llamadas, por cuanto no se trata de una conversación. En todo caso, se está violando el principio de razonabilidad previsto en el artículo IV, numeral 1.4. del Título Preliminar y el inciso 10° del artículo 55° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

- b) Telegestión: Realizada a través de empresas "Call Center". En este caso es imposible exhibir las grabaciones de las llamadas efectuadas a cada uno de los clientes por su excesivo número. Las cartas emitidas por las mencionadas empresas demuestran en todo caso la realización de éstas. No es factible negar la existencia de los servicios prestados, sobre la base de la falta de grabaciones.
- c) Notificación de deuda anterior mediante recibo: El Tribunal Fiscal, OSIPTEL y la Ley N° 28870 califican este procedimiento como una gestión de cobranza. La Administración no toma en cuenta la carta de OSIPTEL por cuanto no fue presentada en la fiscalización y porque esta entidad no tiene entre sus facultades y funciones la de emitir opinión respecto a este tema. Se afirma que la citada norma sólo es aplicable a entidades de saneamiento, sin tomar en consideración el principio de igualdad contenido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, y su carácter de precisión fundada en la naturaleza especial de los servicios públicos masivos; obviando además el pronunciamiento contenido en la Resolución N° 01657-4-2007 del Tribunal Fiscal en el que se interpreta que tratándose de servicios masivos la gestión de cobranza se acredita con el recibo en el que consta la deuda vencida, y que es anterior a la publicación de la norma mencionada previamente.

La notificación del recibo de teléfono en el que se consigna la deuda vencida e impaga y que requiere al cliente su pronto pago, supone la manifestación de voluntad del acreedor para que el deudor cumpla inmediatamente con la prestación debida, por lo que constituye una gestión de cobro de la deuda. Debido al volumen de clientes morosos, sería muy gravoso tramitar cartas o notificaciones especiales con cargo de recepción, sobre todo porque no existe norma tributaria que así lo disponga. No obstante ello, la empresa está en capacidad de probar documentariamente las gestiones de cobro descritas (envío de recibos telefónicos a los domicilios de los clientes morosos). La frase consignada en el recibo respecto a que los deudores debían ignorar la deuda en caso ésta, se hubiera cancelado, fue puesta para evitar confusiones debido al volumen de las transacciones.

OSIPTEL, entidad calificada y autorizada para pronunciarse sobre las prácticas de cobro de las tarifas correspondientes al servicio de telefonía fija, en la Carta N° 310-GG.GUS.GL/2006 reconoce que tratándose de servicios de carácter masivo, el recibo representa el método idóneo de cobranza de las deudas vencidas e impagas. Este documento no puede ser rechazado por la Administración al amparo del artículo 141° del Código Tributario, por cuanto constituye una comunicación de un tercero, por lo que en ningún momento podía haber solicitado previamente este documento a la contribuyente sujeta a fiscalización. Tampoco constituye un medio probatorio, no califica como pericia, no es el resultado de una inspección efectuada por la Administración, ni constituye un documento. Contiene una opinión especializada del ente regulador de los servicios de telecomunicaciones. La exigencia que la gestión de cobranza se realice a través de una carta notificada y con sello de recepción no está prevista en ninguna disposición legal. Contrariamente a lo expuesto por la Administración, la notificación de la deuda a través de recibos no es una simple comunicación de adeudos sino una exigencia de pago.

 5



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- d) Corte parcial y corte total: A través de este mecanismo se conmina a pagar la deuda a efecto que el servicio sea reinstaurado. Estos cortes quedan grabados en sus sistemas operativos, tal como ha corroborado la Administración. Si bien no se trata de un requerimiento de pago expreso, se trata de una manifestación de voluntad a efecto que el deudor cumpla inmediatamente con la prestación debida.
- e) Notificaciones de Baja: Mediante el envío de cartas comunicando el importe de la deuda impaga y precisando que el incumplimiento hasta una fecha determinada implicará la baja final como usuario del servicio. Por el volumen de sus operaciones, los requisitos y formalidades no pueden ser iguales a las de un contribuyente con un número limitado de operaciones cuyas deudas son fácilmente identificables, sobre todo porque legalmente no se exige; no correspondiendo por tanto requerir la identificación de las personas o las deudas contenidas en las cartas o su recepción por los usuarios.
- f) Cobranza Pre-judicial y Gestión Judicial: Luego de realizada las anteriores acciones, se procede a tercerizar la gestión de cobro a través de estudios de abogados y empresas especializadas en cobranza, asignándoseles una determinada cartera. En el caso de las cartas emitidas en el año 2005 por estudios de abogados y empresas especializadas en labores de cobranza no es exacto que los servicios que fueron prestados, recién hayan sido puestos en su conocimiento en ese ejercicio y no durante los años 2000 y 2001, más aún si se tiene en cuenta que la retribución a los gestores se calculaba en función a las deudas que lograban cobrar, debiendo anotarse que no podría haber pagado un servicio sin haber verificado que éste fue prestado. Además, se ha proporcionado copia de los reportes denominados "Informe de Gestión por Abonado", "Control y Seguimiento de Deudores", "Cargos de Gestión", y "Control y Seguimiento", en los que se consigna el nombre de los clientes deudores, las acciones realizadas y en la mayor parte de estos casos, incluso el importe de la deuda. Al respecto, si bien en los reportes no se consignan los números de los comprobantes, existen otros datos que permitían el cruce de información con su base de datos y con la contabilidad a fin de verificar que las deudas provisionadas correspondían a los clientes que aparecían en los citados documentos.
- g) Facturas de Gestores Pre-judiciales y de empresas de mensajería: Las facturas provisionadas como de cobranza dudosa son aquellas que no llegaron a cobrarse y que por tanto no fueron consideradas en los comprobantes de pago emitidos por los gestores de negocio. La presentación de esta prueba tuvo por objeto demostrar que sólo se le cobraban comisiones por la parte que se recuperaba, lo cual no puede llevar a concluir sobre la falta de evidencia de la contratación de estos servicios de cobranza.
- h) Invitaciones a financiamiento: En atención al principio de razonabilidad no puede exigírsele esta documentación que es imposible o costosa de almacenar, siendo que la Administración ha corroborado la existencia de éstas.
- i) Envío a central de riesgo (INFOCORP): Luego de la baja del servicio, se remite información a INFOCORP respecto de los clientes morosos a efecto de su inclusión en la base de datos del Sistema Consolidado de Morosidad – SICOM. Éste es un elemento de presión muy utilizado para lograr el pago de las deudas pendientes y no sólo una comunicación. Además, durante la fiscalización se demostró haber ordenado a dicha entidad para que requiriera a los deudores morosos el pago de las deudas vencidas (cobranza blanca). En la etapa de fiscalización el argumento de la Administración era que las cartas a INFOCORP eran simples comunicaciones y no gestiones, mientras que posteriormente señala que no se ha acreditado que la información fue remitida.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- j) Cartas de cobranza a principales clientes: Remitida a algunos clientes importantes. El hecho que en ellas se indique que si el pago ya se efectuó no se tome en cuenta su notificación y que haga saber del pago, no desvirtúa el carácter de gestión de cobranza.

Análisis individualizado de créditos: Se mantiene un sistema informático que detalla de manera pormenorizada la historia de las deudas de sus clientes, y sobre esta base se establece el riesgo de incobrabilidad. No existe norma que exija que el análisis se sustente en un documento físico. La norma tributaria exige "análisis periódicos de los créditos concedidos u otros medios". El hecho que sobre todas las deudas se siga la política de provisionarlas después de 120 días de antigüedad no significa que no deba practicarse de manera individualiza el análisis de cada crédito para establecer el tiempo transcurrido. El criterio "tramo de atraso" es una de las variables más importantes para determinar la necesidad de provisionar un crédito.



Identificación y anotación contable de las cuentas de cobranza dudosa: La Administración objeta que el anexo del Libro de Inventarios y Balances en el que aparece el detalle de la provisión haya sido legalizado en el año 2003. En la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 2788-4-2003 se permite acreditar las cuentas a las que corresponde la provisión a través de un registro auxiliar, e incluso con otra documentación adicional. Lo relevante es que se hayan identificado al cierre del ejercicio gravable, como en efecto ocurrió. El requisito del registro discriminado en el Libro de Inventarios y Balances es una formalidad para sustentar la existencia de las acreencias, lo que no implica que no pueda probarse mediante otros medios, siendo poco importante la falta de legalización al cierre del ejercicio tal como ha establecido este Tribunal en la Resolución Nº 01317-1-2005, la cual reformula un anterior criterio establecido en la Resolución Nº 590-4-2002. Además, en la Resolución Nº 04721-4-2007 se ha validado la anotación global en el Libro de Inventarios y Balances y el detalle discriminado en otros libros o registros o en hojas sueltas anexas legalizadas. La Ley Nº 28870 ha precisado para el caso de empresas de saneamiento que estas entidades pueden listar en anexos al Libro de Inventarios y Balances las provisiones de deudas incobrables discriminadas y la morosidad del deudor, siendo ello suficiente para cumplir las exigencias impuestas por la normatividad tributaria. A mayor abundamiento, en la Resolución Nº 01657-4-2007 se considera cumplido el requisito de la provisión determinada y discriminada, cuando se cuente con la identificación del cliente, el número del comprobante y el importe de la provisión, aceptándose el uso de hojas sueltas legalizadas.

Reitera que se han realizado varias gestiones para lograr el recupero de los montos provisionados y que la Administración ha efectuado una exigencia irrazonable y exagerada de pruebas documentales. Una parte de la provisión corresponde a obligaciones cuyas fechas de vencimiento tenían una antigüedad mayor a 12 meses (S/. 24 449 316,21 en el año 2000 y S/. 29 384 693,78 en el año 2001), por lo que respecto de ella se ha demostrado el riesgo de incobrabilidad independientemente de las gestiones de cobranza practicadas.

Durante la fiscalización se solicitó sustentar una parte no significativa del total del monto provisionado en la Cuenta 684110 – Cobranza Dudosa Clientes, sin embargo, se reparó la deducción del total de la provisión. La Administración estaría presumiendo a partir de determinadas cuentas por cobrar que toda la cuenta no está debidamente sustentada.

- **Cargas financieras**

Las cargas financieras observadas se vinculan a préstamos destinados a la inversión en activos, como capital de trabajo, y para refinanciar endeudamientos. Resulta irracional y de imposible cumplimiento, el pretender una identificación específica de los bienes y servicios adquiridos con los fondos captados. El cuestionamiento es a la forma y el tipo de medios probatorios idóneos para acreditar el destino de los fondos. La Administración no discute la existencia de los préstamos ni el pago de intereses y

 7 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

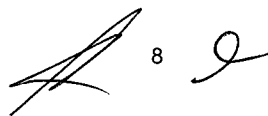
demás cargas financieras, ni acredita que se trate de financiamientos que se destinaron a operaciones que no generaron renta gravada. Ella infiere de manera incorrecta, que el hecho que se consolidara e integrara la recaudación de ingresos por operaciones propias con los que correspondían a sus filiales bajo el sistema de caja única, y el hecho de haber pagado dividendos a sus accionistas (que fue realizado con recursos propios), haría suponer que los préstamos no se destinaron a la generación de rentas gravadas. El sistema de caja única no supone un financiamiento a favor de sus filiales sino por el contrario que éstas proporcionaran recursos durante el tiempo que mantuvo en su poder la cobranza de los fondos realizada en nombre de ellos, generándose inclusive intereses a favor de estas compañías. Incluso muchas de las operaciones que son calificadas como financiamientos a subsidiarias, en realidad constituyen cuentas por cobrar por servicios prestados entre empresas del grupo.

Los fondos obtenidos integraron el efectivo de la compañía conjuntamente con el generado por las operaciones propias, siendo imposible distinguir e identificar cual se destinó para gasto corriente y cual para actividades de inversión. No existe norma legal que obligue a vincular los créditos obtenidos con la adquisición de activos, lo que es reconocido por la NIC Nº 23. En la práctica contable y financiera se efectúa a través del análisis de los flujos de efectivo, que puede complementarse con otras herramientas de análisis como ratio de liquidez, endeudamiento y cobertura de intereses. El primer uso del dinero tomado en préstamo no necesariamente es su uso inicial, debiendo atenderse al uso continuado de fondos para determinar la causalidad del financiamiento y la generación de rentas gravadas.

Según la información extraída de la contabilidad y de sus estados financieros auditados, se obtuvieron los siguientes financiamientos y se realizaron las siguientes inversiones:

Año	Financiamiento (neto de ingresos/egresos de ciertos créditos)	Inversión en activos
1995	23 771	1 331 323
1996	2 212 749	1 984 055
1997	1 106 565	1 604 580
1998	1 489 905	1 040 830
1999	980 871	1 222 571
2000	1 081 393	550 523
2001	442 750	619 960

Por el período 1995 a 2001 ha realizado inversiones en activos productivos por S/. 8 317 842 000,00 los que no pudieron llevarse a cabo con recursos propios, las inversiones superan ampliamente los financiamientos obtenidos. La Administración debió además tomar en cuenta las inversiones efectuadas con financiamientos desde 1996, que generaron pasivos que tuvieron que ser cubiertos en años posteriores. Sólo se admite la identificación específica de los créditos recibidos y de los pagos hechos a proveedores de bienes y servicios con los fondos captados, lo que carece de sustento legal y contable, respecto de una acotación de tal magnitud; y produce un efecto confiscatorio prohibido por la Constitución. En todo caso el medio idóneo que debe emplearse es el Estado de Flujo de Efectivo (de las actividades de inversión y financiamiento) que forma parte de los Estados Financieros Auditados, no siendo necesaria ninguna prueba adicional, lo que además es de imposible cumplimiento. La idoneidad de esta prueba ha sido reconocida en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 1317-1-2005. Durante la etapa de reclamación ha presentado sendos informes elaborados por PricewaterhouseCoopers y Pazos, López de Romaña, Rodríguez S.A. (firma miembro de BDO), que concluyen que se utilizaron los fondos captados a través de créditos a corto y largo plazo, bonos, papeles comerciales y créditos bancarios en general, para atender las necesidades de efectivo requeridas por sus operaciones. Estos informes no constituyen medios probatorios y como tales no les

 8



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

resulta de aplicación el artículo 141° del Código Tributario, no calificando como pericia ni como resultado de una inspección realizada por la Administración. Tampoco se trata de documentos, en el sentido otorgado por la segunda disposición final del Decreto Legislativo N° 953. No están destinados a acreditar un hecho sino contienen una opinión especializada.

Los reparos han sido incrementados en la instancia de reclamaciones como consecuencia de dejar sin efecto la prorrata efectuada en la etapa de fiscalización, la cual si bien carece de fundamento jurídico, no puede originar una reforma en peor, incurriendo en causal de nulidad de la apelada, violando el numeral 187.2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida en el Expediente de Amparo N° 1803-2004-AA/TC. El Tribunal Fiscal no puede alegar que la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario permite incrementar la sanción cuestionada al resolver un recurso impugnativo, toda vez que se encuentra obligado a preferir la norma de mayor jerarquía, es decir, la Constitución Política del Perú, que impide la reformatio in peius.

- **Saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores**

Como consecuencia de una mayor deuda tributaria determinada de oficio en los ejercicios 1998 y 1999 (Resoluciones de Determinación N° 012-003-0001756, confirmada por la Resolución de Intendencia N° 0150140003525 y; N° 012-003-0006176, confirmada por la Resolución de Intendencia N° 0150140006683), la Administración desconoció el saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de años anteriores por S/. 174 814 426,00. Al respecto, estas resoluciones se encuentran impugnadas, y por lo tanto, sus efectos se encuentran suspendidos mientras no culmine el procedimiento contencioso tributario, tal como establece el inciso a) del artículo 115° del Código Tributario.

- **Gastos objetados en ejercicio 2001 y considerados devengados en el año 2000**

Los gastos cuyo reconocimiento en el año 2000 se solicitó son los registrados en las Cuentas 635102, 665110 y 669900 (Alquiler de local TPI, cargas diversas de ejercicios anteriores y otras cargas excepcionales). Sobre este punto la Administración ha hecho caso omiso a su pedido violando el principio de verdad material, siendo su obligación el realizar todas las comprobaciones necesarias para esclarecer todos los aspectos controvertidos del expediente y no sólo los reparos, hayan sido o no planteados por el contribuyente. Si bien es cierto aceptó los reparos formulados por deducción indebida en el 2001, esa era la única forma de legitimar su utilización como gasto en el año 2000, razón por la cual no puede señalarse que al no haber impugnado estas observaciones, no puede pronunciarse sobre su procedencia.

No acreditó la realidad, necesidad y causalidad de los gastos en la etapa de fiscalización del ejercicio 2000 porque mientras se desarrollaba ese procedimiento no había advertido que estos gastos habían sido erróneamente deducidos en un ejercicio posterior. Si la Administración consideró que no se había acreditado suficientemente la realidad y necesidad de los gastos devengados en el año 2000, debió subsanar este defecto en la etapa de reclamación, llevando a cabo las comprobaciones necesarias en ejercicio de su facultad de reexamen.

- **Baja de existencias sin sustento**

Conforme señala la Administración se ha deducido como costo de ventas la salida de materiales y suministros registrados en la sub cuenta "Costo de Materiales por Venta", no obstante que éste no puede ser asociado a ningún ingreso, ya que no se evidencia registro contable de transferencia o venta ni se han presentado comprobantes de pago por esta transacción. De este modo, se considera la existencia de retiros a valor de mercado que generaron un ingreso de S/. 30 327,00. Si bien en la



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

instancia de reclamación se ha dejado sin efecto este reparo por cuanto se sustentaba en una presunción que no tenía sustento fáctico, al no haber demostrado la existencia de una transferencia gratuita a favor de terceros. No obstante ello, en la instancia de reclamación se efectúa un nuevo reparo, objetando la deducción del costo correspondiente a los materiales, vulnerando la facultad de reexamen, motivo por el cual este extremo de la apelada es nulo.

- **Modificación indebida del coeficiente**

El mayor coeficiente empleado para cuantificar los pagos a cuenta del ejercicio 2001 se sustenta en los reparos del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, los que se encuentran impugnados, por lo que su eficacia legal se encuentra suspendida mientras no culmine el respectivo procedimiento contencioso tributario.

- **Resoluciones de Multa**

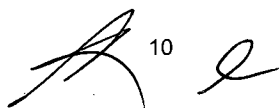
Las multas se han incrementado como consecuencia del aumento en los reparos a las cargas financieras y a la transferencia de la Red Analógica Nortel, lo que vulnera la prohibición de la reforma en peor. En relación a las sanciones vinculadas a los pagos a cuenta, no es de aplicación el supuesto tipificado en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario por cuanto no se genera tributo omitido ni se produce influencia en la determinación de ninguna obligación tributaria. Posición que ha sido acogida en la sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima en reciente fallo emitido en el Expediente N° 1269-04, en la que declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04461-5-2004, que indicaba que los pagos a cuenta eran obligaciones legales de naturaleza tributaria, y por tanto resultaba de aplicación la infracción tipificada en el mencionado numeral 1 del artículo 178°. El criterio del Poder Judicial se ve corroborado por la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 953, que incluye a los pagos a cuenta o anticipos como infracción.

De otro lado, durante el período de 25 de diciembre de 2006 a 15 de marzo de 2007 se han calculado los intereses tomando como base el tributo impago incrementado más los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, procedimiento que carece de sustento legal.

Que la Administración expone los siguientes argumentos, en relación con los reparos realizados en el procedimiento de fiscalización que fueron cuestionados en la reclamación interpuesta:

- **Documentos que no sustentan gastos**

El punto controvertido consiste en determinar si los recibos de arrendamiento (Formulario N° 1083) emitidos por personas naturales con negocio por concepto de alquiler de espacios en sus establecimientos comerciales sustentan el gasto para efecto del Impuesto a la Renta. De acuerdo con las normas que regulan este tributo y lo señalado por la doctrina, no todo arrendamiento de inmuebles genera rentas de primera categoría, puesto que ello depende de la proporción del capital que se emplee en la generación de renta. Si sólo se afecta el inmueble se generan rentas de primera categoría, mientras que si el titular realiza algún tipo de actividad adicional, deja de ser manejo exclusivo del capital, para convertirse en utilización conjunta de capital y trabajo que genera rentas de tercera categoría (explotación activa). Además, si una persona natural realiza actividad comercial a través de un establecimiento abierto al público, generará rentas de tercera categoría, siendo que en este caso se ha establecido que los espacios arrendados se encontraban dentro de locales donde se realizaban actividades comerciales, lo cual no es cuestionado por la recurrente. Es inexacto que el arrendamiento no tiene relación con el desarrollo del negocio de los arrendadores, porque el espacio arrendado se instalan teléfonos monederos, y el importe del arrendamiento se calcula en función a la cantidad de público que concurre al establecimiento. Adicionalmente, la Resolución del

 10



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Tribunal Fiscal Nº 2055-2-2003 ha dejado establecido que los ingresos por concepto de arrendamiento de espacio para teléfonos públicos constituyen rentas de tercera categoría.

De acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago, las personas naturales que se encuentran en el Régimen General o en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta deben emitir facturas por el arrendamiento de los espacios físicos en sus establecimientos comerciales, además, en el caso de sujetos del Régimen Único Simplificado, ellos sólo podían emitir boletas de venta o tickets. En este orden de ideas, no correspondía la emisión de recibos por arrendamiento, por cuanto no se trataba de actividades generadoras de rentas de primera categoría, único supuesto contemplado para su emisión. Por esta razón y en aplicación del inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, los documentos empleados no resultaban válidos para sustentar los gastos efectuados.

- **Gastos ajenos al giro del negocio**

Se ha reparado el gasto registrado en la Sub-Cuenta 669613 vinculada a la elaboración, edición y distribución de la Revista ETECÉ, que se entregaba a los abonados del servicio de televisión por cable, prestado por la empresa vinculada S.A.C. El contenido de la revista se vincula con la actividad económica de la citada empresa y no con la que desarrolla la recurrente. De otro lado, no se ha acreditado que la entrega de la revista haya logrado captar nuevos clientes y tenido efecto en la generación de renta de la recurrente, ni que exista un sustento que le permitiera asumir el costo total de la publicación. Respecto de los ingresos por publicidad colocada en la revista, la recurrente no adjunta los ejemplares en los que se ha publicado los avisos contratados ni los contratos por servicios de publicidad. Finalmente, no existe vulneración del derecho de defensa puesto que el presente reparo, contiene los fundamentos de hecho y de derecho que lo sustentan.

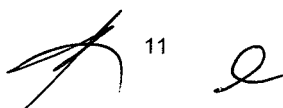
- **Enajenación de bienes por transferencia patrimonial a**

S.A.C.

En el procedimiento de fiscalización se determinó una ganancia afecta al Impuesto a la Renta derivada del proceso de reorganización simple llevada a cabo por la recurrente al considerar que la transferencia efectuada a S.A.C., constituía una enajenación vía aporte de sociedades, según el artículo 5º del Decreto Legislativo Nº 774. De acuerdo con la escritura pública de 11 de enero de 2000, la recurrente transfiere un bloque patrimonial bajo la forma de reorganización simple regulada en el artículo 391º de la Ley General de Sociedades, aumentando S.A.C., su capital y recibiendo la recurrente 780 676 887,00 acciones a un valor nominal de S/. 1,00. En la citada escritura se inserta el detalle del bloque patrimonial que comprende inmuebles, planta y equipo por S/. 1 376 298 235,00. Posteriormente, mediante escritura pública de 7 de noviembre de 2000 que rectifica la anterior, se deja constancia que como parte del bloque patrimonial se transfieren activos por S/. 1 351 490 350,00 y otros activos (intangibles) por un valor neto de S/. 27 863 975,00.

La reorganización simple no estaba comprendida en los alcances del Capítulo XIII del Decreto Legislativo Nº 774, que forma parte del régimen estabilizado en virtud al Convenio de Estabilidad Jurídica celebrado en 1994, lo cual es reconocido por la recurrente, por lo que corresponde analizar si esta transferencia califica como aporte de bienes afecto al Impuesto a la Renta. Conforme con el artículo 391º de la Ley General de Sociedades y la definición que establece la doctrina, la transferencia patrimonial implica un aporte societario y por lo tanto califica como enajenación, en virtud al artículo 5º de la ley que regula dicho tributo.

Las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 594-2-2001 y Nº 2538-1-2004 no resultan de aplicación al presente caso por tratarse de supuestos distintos en los que resultaba de aplicación la Ley General de Sociedades aprobada por Decreto Supremo Nº 003-85-JUS que no contenía definiciones de las distintas formas de reorganización societaria, y además en el caso de la primera de las resoluciones

 11



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

nombradas se trataba de un caso de división y no de reorganización simple. Además, en el caso resuelto por la segunda de las resoluciones citadas, se desarrollaba el caso de divisiones y escisiones de empresas. Conforme con el detalle de los activos fijos transferidos a favor de S.A.C., respecto del costo y la depreciación acumulada, se establece como reparo el importe de S/. 145 517 778,00.

No existe contradicción entre el reconocimiento de la existencia de la reorganización simple en el caso de la empresa adquirente, por cuanto a esta última se le aplica las normas del Impuesto a la Renta que sí regulan expresamente los alcances tributarios de la reorganización simple.

- **Ventas a valor de mercado de la Red Analógica Nortel**

El reparo se sustenta en la transferencia de activos fijos conformantes de la Red Analógica Nortel a la empresa no domiciliada SOMERA en abril de 2000, que debió realizarse a valor de mercado según el siguiente detalle:

Factura SOMERA	S/. 54 533 224,06
Valor de Mercado	S/. 389 121 620,00
Reparo en Ingresos	S/. 334 588 395,92
(Costo Computable)	S/. 389 121 620,00
Reparo	S/. (54 533 224,06)

En la fiscalización se solicitó explicar el motivo por el cual el activo que fue transferido a través del bloque patrimonial a S.A.C. en enero de 2000 por S/. 389 121 619,98 fue posteriormente transferido a S/. 54 533 224,06, además que se señalara los motivos por los cuales la venta y facturación fue realizada por la recurrente, y que se sustentara contable y documentariamente la transferencia a favor del no domiciliado. En atención a lo requerido, no se acreditó la adquisición a S.A.C. para poder realizar su venta al tercero, ni tampoco se señalaron los motivos por los que se transfirieron los bienes a un menor importe, sin que se presentara informe técnico de obsolescencia o desuso. No se dio valor probatorio a la tasación realizada por el Cuerpo Técnico de Tasaciones del Perú – CTTTP en el año 2004, presentada por la contribuyente, por cuanto era inaceptable que en tres meses se produjera esta disminución de valor, sobre todo mediante una tasación retrospectiva efectuada después de cuatro años, cuando tales bienes no existían. Además, esta tasación carecía de eficacia legal por cuanto había sido firmada por una Junta Directiva del CTTTP que no se encontraba inscrita en los Registros Públicos a la fecha de emisión del dictamen de tasación. Asimismo, según lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 8715-4-2001, la valorización de los bienes del activo fijo entregados como aporte de capital, tiene la calidad de tasación.

En la reclamación, la recurrente aceptó la menor base imponible por S/. 54 533 224,06, pero cuestionó el valor de mercado atribuido por la Administración, y que debía tomar en cuenta la tasación retrospectiva del año 2004. Respecto del presente argumento, corresponde establecer si debe considerarse como valor de mercado, el que fue tomado en cuenta a efecto del aporte realizado a favor del S.A.C., el de la transferencia al no domiciliado, o el de la tasación practicada en el año 2004; y, si procede la deducción del costo computable en la enajenación realizada a SOMERA.

La Resolución de Intendencia Nº 0150140006164 de 30 de marzo de 2007 estableció el valor de tasación de los bienes integrantes de la Red Analógica Nortel concluyendo que no era posible tomar en cuenta la tasación realizada en noviembre de 1998, ni el informe de valuación de activos, pasivos y patrimonio transferidos como aporte de bloque patrimonial de a la recurrente en

 12 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

enero de 2000 que considera los valores contables al 31 de diciembre de 1999; y que la tasación realizada en el año 2004 y contenida en el documento "Valuación Comercial de la Red Nortel, correspondiente a Telefonía Móvil" ha sido realizada en exclusiva sobre los bienes que conforman la Red Analógica Nortel considerando las normas del Reglamento Nacional de Tasaciones y tomando en cuenta la fecha más cercana al momento de la enajenación. Como consecuencia de ello, el valor de mercado aplicable a la transferencia materia del presente reparo, es de S/. 67 754 483,20.

Teniendo en consideración que los bienes materia de enajenación eran propiedad de S.A.C., que la recurrente no acreditó pago o contraprestación a favor de la citada empresa, (situación corroborada en la Resolución de Intendencia Nº 0150140006164), que la recurrente ha señalado que no registró contablemente el costo de adquisición y por lo tanto, tampoco el costo computable de la Red Analógica Nortel; se concluye que no se ha acreditado la existencia de un costo de adquisición, producción o valor de ingreso al patrimonio que pueda deducirse como costo computable para efecto de determinar el ingreso por la enajenación, correspondiendo ajustar el reparo efectuado en fiscalización, según lo siguiente:

Facturado a SOMERA	S/. 54 533 224,06
Valor de Mercado	S/. 67 754 483,20
Reparo en Ingresos	S/. 13 221 259,14
(Costo Computable)	S/. 0,00
Reparo	S/. 13 221 259,14

• **Costo del activo fijo deducido extra contablemente como gasto (overhead)**

Se reparó el costo del activo fijo contabilizado bajo el concepto de trabajo para el inmovilizado u "overhead" deducido vía declaración anual del Impuesto a la Renta como gasto, al considerarse que al formar parte del costo de los activos sólo procedía reconocer los cargos por depreciación.

El artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta no regula la forma de determinar el valor de producción de los bienes del activo fijo producidos por la propia empresa, por lo que es necesario considerar la Norma Internacional de Contabilidad – NIC Nº 16, que señala que en estos casos se debe usar los mismos principios que se aplican para un activo adquirido, que los costos de administración y otros generales, en la medida que puedan ser atribuibles directamente a la adquisición o construcción del activo o que permitan poner el activo en condiciones de ser usado, también podrán capitalizarse o agregarse al costo. Si bien los gastos administrativos, financieros y otros gastos generales incurridos en cada ejercicio deben considerarse como gastos corrientes de aquél en que se incurren, una empresa puede adoptar como política contable asignar al costo de sus activos una parte de éstos, lo que implica que la empresa reconoce y distingue que una parte de dichos gastos permiten poner en condiciones de ser usado el activo fijo adquirido. Cuando la norma tributaria regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por la norma contable (salvo por la exclusión de los intereses). En este sentido, no existen normas que dispongan que los gastos de administración y otros gastos generales, tratándose del valor de producción de un bien, no deban formar parte del valor depreciable.

La recurrente afirma que el denominado "overhead" resulta de la activación de ciertos gastos indirectos (personal y operativos), circunstancia que ha sido verificada de los registros contables, la cual cumple con las disposiciones de la NIC Nº 16, respecto de los activos fijos construidos en el ejercicio 2000. En consecuencia, no procede la deducción como gasto, sino que al formar parte del costo de los activos deben ser deducidos vía depreciación.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

• **Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley**

La recurrente no ha realizado ningún análisis de los créditos concedidos para acreditar la existencia de dificultades financieras ni ha utilizado ningún otro medio similar de análisis, que demostraran en forma fehaciente las dificultades financieras que hicieran previsibles el riesgo de incobrabilidad. De otro lado, las gestiones de cobro a que se contrae el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta supone una actitud activa del acreedor que demuestre un ejercicio efectivo de su derecho tendiente a exigir el pago de sus acreencias, las que de acuerdo a la contribuyente se han llevado a cabo a través de los siguientes medios:

- a) **Sistema llamador:** Durante la fiscalización se comprobó el funcionamiento de un sistema de control de cuentas de cobranza dudosa, en el que no se grababan ni se registraban las llamadas realizadas, lo que no permitía verificar su contenido y si fueron efectuadas para requerir el pago de las deudas vencidas, no encontrándose acreditado que las llamadas se vincularon a las deudas materia de provisión; circunstancia que correspondía demostrar a la recurrente.
- b) **Telegestión:** Respecto de este sistema de gestión que se realizaba telefónicamente mediante empresas de call center, no existe un registro ni grabación de las llamadas realizadas, razón por la cual no existe forma de acreditar que las llamadas se efectuaron respecto de las deudas provisionadas por los ejercicios 2000 y 2001, siendo que del listado presentado bajo el nombre de "llamadas 2001 Telegestión" sólo se aprecia una relación de nombres, números de teléfono, fecha de llamada y duración; sin embargo, no se demuestra la realización efectiva de la llamada ni que las personas detalladas en la lista fueran los clientes que mantenían deudas con la recurrente.
- c) **Notificación de deuda anterior mediante recibo:** Los recibos que se emiten a los clientes consignan en la parte inferior la glosa "deuda anterior" con el importe de ésta, lo que no supone una exigencia, apercibimiento y/o requerimiento de pago respecto de las deudas vencidas, sin que se exprese su voluntad para que el deudor cumpla inmediatamente con la prestación debida. Si bien de acuerdo con la Carta Nº 310-GG.GUS.GL/2006, OSIPTEL considera que los recibos emitidos por las empresas que brindan servicios de telecomunicaciones en los que aparece la deuda vencida y no pagada deben ser considerados como una notificación de cobranza, este documento no puede ser meritado al haber sido entregado recién en la instancia de reclamación, no obstante haber sido solicitado en fiscalización mediante el Requerimiento Nº 00094684. Además, esta carta no puede ser meritada de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 125° del Código Tributario. En todo caso, OSIPTEL no es competente para determinar los requisitos o documentos que sustentan válidamente un reparo de naturaleza tributaria. Finalmente, la acreditación de la gestión de cobranza mediante la emisión de recibos posteriores en los que conste la deuda vencida a que se refiere la Ley Nº 28870 es de aplicación a las entidades prestadoras de servicios de saneamiento.
- d) **Corte parcial y total:** La gestión de cobranza implica la realización de actos tendientes a exigir el pago de la deuda ya vencida, mientras que el corte del servicio sólo consiste en la suspensión de la prestación a cargo de la recurrente por el incumplimiento del pago por parte de sus clientes. En las Resoluciones Nº 01829-1-2003 y Nº 5349-3-2005 este Tribunal ha emitido pronunciamiento sobre el hecho que estas medidas no corresponden a acciones o gestiones de cobranza. Si bien mediante el corte del servicio, la deuda no se sigue incrementando, esta acción no asegura el pago de las deudas pendientes, pues el cliente puede solicitar el mismo servicio a otro proveedor o suscribir un nuevo contrato de telefonía



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

con la recurrente. Además, no se ha presentado ningún documento que pruebe el envío de las cartas de corte de servicio, ni la constancia firmada por el cliente deudor que acredite su recepción, sólo se indica que los cortes quedan grabados en los sistemas operativos.

- e) Notificación de baja: La recurrente presentó reportes denominados “informe de distribución aviso de baja de servicio” que indicaban de manera global, por distritos o ciudades, la cantidad de cartas recepcionadas, distribuidas, copias de facturas de la empresa de mensajería por “cartas de aviso de baja”, guías de devolución y de recepción y la cantidad de cartas entregadas a sus abonados. En el análisis de los documentos presentados no se identificaba a las personas o las deudas a las que se referían las citadas cartas (que no fueron adjuntadas), ni permitían establecer si se encontraban relacionadas con la provisión materia de reparo. Además, no se han presentado las constancias firmadas por el cliente deudor, que acrediten la recepción de los documentos. De acuerdo con lo expuesto, se concluye que la documentación presentada no sustenta las gestiones de cobranza realizadas, lo cual es coincidente con el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 9882-1-2001.
- f) Cobranza pre-judicial y gestión judicial: A efecto de acreditar la tercerización de la gestión de cobro para lo cual cuenta con el apoyo de estudios de abogados y empresas especializadas en cobranza, la recurrente presentó correspondencia remitida por diversas empresas, las cuales no acreditan que los gestores externos hayan realizado las acciones que en ellas se mencionan tales como llamadas telefónicas, visitas, notificaciones y atención en oficinas, limitándose a adjuntar listados de la cartera asignada, no habiéndose entregado ninguna documentación que hubiera sido remitida a los clientes deudores por los que se realiza la provisión de cobranza dudosa o su recepción por parte de éstos. Las gestiones de cobranza debían realizarse en los ejercicios 2000 y 2001 y la contribuyente debía conocer de la existencia de estas gestiones para poder efectuar la provisión correspondiente; sin embargo, las comunicaciones que dan cuenta de las gestiones y/o reportes de los gestores externos fueron remitidas en julio y agosto de 2005, lo cual evidencia que al cierre de los ejercicios fiscalizados, desconocía respecto de que clientes se habrían realizado gestiones de cobranza. Debe considerarse que en la Resolución N° 2976-2-2004 el Tribunal Fiscal ha señalado que las constancias presentadas por las empresas encargadas de las cobranzas extrajudiciales al no estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado, no desvirtúan las acotaciones de la Administración.
- g) Facturas de gestores pre-judiciales y de empresas de mensajería: Las facturas emitidas por concepto de comisiones de recupero de deudas emitidas en los ejercicios 2000 y 2001 no acreditan la realización de gestiones de cobro de la deuda provisionada que fue reparada, toda vez que no hay evidencia documentaria que se haya encargado las gestiones de cobranza de la deuda materia de reparo a los mencionados gestores.
- h) Invitaciones a financiamientos: Sólo consta la fecha de inicio y la fecha final de las invitaciones, y no se presentó documentación que sustentara estas invitaciones para acogerse a planes de financiamiento y regularización de la situación de la deuda.
- i) Envío a central de riesgo – INFOCORP: La recurrente no acreditó documentariamente que remitió información a INFOCORP, que esta institución la hubiera recibido o que hubiera cargado esta data en sus sistemas. No ha sido posible determinar si las deudas detalladas en la documentación que sobre este respecto presenta, corresponden a las deudas provisionadas como de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2000 y 2001. Adicionalmente, la información que presenta la recurrente fue solicitada a INFOCORP en el año 2005, lo que demuestra que



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

al cierre de los ejercicios 2000 y 2001, carecía de la información necesaria a fin de tomar la decisión de efectuar las provisiones materia de reparo.

- j) Cartas de cobranza a principales clientes: No existe evidencia que estas cartas hayan sido recepcionadas por los clientes. Además, no se evidencia que constituyan gestiones de cobro, por cuanto del tenor de ellas se aprecia que puede tratarse de deudas que ya se encuentran canceladas, debiendo los clientes remitir información para que se registrara su cobranza.

De la evaluación de la documentación presentada se concluye que la recurrente no acreditó el riesgo de cobranza de las deudas provisionadas, pues no ha demostrado la existencia de dificultades financieras de sus clientes mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, así como tampoco la morosidad de sus clientes mediante la documentación que evidenciara las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda o el protesto de documentos. Los registros informáticos que alega emplear la contribuyente no permiten verificar la efectiva realización de las gestiones de cobranza, por lo que era necesaria la presentación de documentos y demás medios probatorios que resulten idóneos para acreditar su dicho, tales como correspondencia, cartas, constancias de notificación, grabaciones, entre otros.

Por otra parte, la recurrente no tiene discriminado en el Libro de Inventarios y Balances, la Provisión para Cuentas de Cobranza Dudosa, constando sólo el importe total de la Cuenta 19. El anexo presentado durante la fiscalización fue legalizado el 13 de diciembre de 2003, lo que evidencia que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 no existía. Conforme con las normas del Impuesto a la Renta y del Código de Comercio, existe la obligación de discriminar las cuentas provisionadas no siendo aceptable una provisión global o genérica. La obligación de registro debe hacerse en el Libro de Inventarios y Balances al final del ejercicio. El Tribunal Fiscal, al respecto, ha confirmado reparos realizados por la Administración en las Resoluciones N° 1829-1-2003 y N° 3721-2-2004, en aquellos casos en que los contribuyentes no han cumplido con efectuar la discriminación de las provisiones. De otro lado, en la Resolución N° 9308-3-2004 señala que la exigencia reglamentaria para la deducibilidad de las provisiones no excede lo dispuesto por la ley reglamentada, toda vez que esta última obliga a determinar las cuentas a las que corresponde la provisión, las cuales deben consignarse en el Libro de Inventarios y Balances, no existiendo por tanto vulneración al principio de legalidad en materia tributaria aludida por la contribuyente.

A mayor abundamiento, aún en el supuesto que se acepte la discriminación de las cuentas en otro libro contable distinto al de Inventarios y Balances, no es posible aceptar el anexo denominado "Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa al 31.12.00 y al 31.12.01" toda vez que su legalización se produjo el 13 de diciembre de 2003, con lo cual no es posible establecer su existencia al cierre de los ejercicios 2000 y 2001, habiendo podido ser elaborado y/o impreso en cualquier fecha entre el 31 de diciembre de 2000 y la fecha de legalización, que es la única fecha cierta existente. No resulta aplicable la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01317-1-2005 por cuanto en el presente caso si bien se ha exhibido un anexo legalizado tardíamente, la recurrente no ha sustentado con documentación adicional, la fehaciencia y preexistencia de los hechos contenidos en el mencionado anexo.

Por otra parte, atendiendo a que la recurrente incluyó dentro de la provisión por cobranza dudosa, deudas de clientes con antigüedad menor a doce meses, respecto de los cuales no existía riesgo de incobrabilidad y adicionalmente no discriminaba la provisión para cuentas de cobranza dudosa al cierre del ejercicio, resulta irrelevante analizar si la provisión tiene la condición de equitativa.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

• Cargas financieras

En la fiscalización se concluyó que al no llevar la contribuyente un control que permitiera identificar el destino de los recursos obtenidos por las diferentes fuentes de financiamiento (préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo) que originaron el gasto reparado, y de la evaluación efectuada al flujo de caja, no había sido posible verificar la utilización de estos recursos en actividades propias y/o necesarias para el mantenimiento de la fuente generadora de renta. Adicionalmente, se aplicó el "método de proporcionalidad del gasto" en función a los gastos directos imputables a las rentas gravadas sobre la carga financiera de los financiamientos obtenidos en febrero de 2000 y 2001, al considerar que resultaba razonable que se acudiera a financiamientos externos para efecto de realizar sus actividades, estableciendo un reparo final por el ejercicio 2000, según el siguiente detalle:



	REPARO TOTAL (S/.)	(-) PROPORCIONALIDAD (S/.)	REPARO FINAL (S/.)
Préstamos Bancarios	97 580 578,00	28 635 026,00	68 945 552,00
Papeles Comerciales	7 421 811,00	823 540,00	6 598 271,00
Bonos	57 579 600,00	20 459 891,00	37 119 709,00
Deudas a Largo Plazo	47 195 959,00	21 081 737,00	26 114 222,00
TOTAL	209 777 948,00	71 000 194,00	138 777 754,00

De otro lado, para el caso del ejercicio 2001 se estableció en la fiscalización que la contribuyente no llevaba un control que permitiera identificar el destino de los recursos obtenidos por las diferentes fuentes de financiamiento, que originaron la carga financiera que se dedujo como gasto, no pudiendo verificarse que los recursos se utilizaron en actividades propias y/o necesarias para mantener la fuente generadora de renta, estableciéndose el siguiente reparo, considerando, asimismo la proporcionalidad sobre la base de un criterio de razonabilidad:

	REPARO TOTAL (S/.)	(-) PROPORCIONALIDAD (S/.)	REPARO FINAL (S/.)
Préstamos Bancarios	84 052 086,00	1 496 213,00	82 555 873,00
Papeles Comerciales	22 141 316,00	1 496 907,00	20 644 409,00
Bonos	48 628 848,00	15 204 497,00	33 424 351,00
Deudas a Largo Plazo	101 398 492,00	2 499 255,00	98 899 237,00
TOTAL	256 220 742,00	20 696 872,00	235 523 870,00

La recurrente presentó los Flujos de Caja de los ejercicios 2000 y 2001, copia de los Estados Financieros de los ejercicios 1995 a 2001 y diversa documentación relacionada con los préstamos bancarios, papeles comerciales, bonos y deudas de largo plazo. Asimismo, ofreció en la instancia de reclamación los originales de los informes emitidos por dos firmas de auditoría, que en su opinión acreditaban el destino de los fondos a inversiones y capital de trabajo; los cuales no era posible merituar en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, toda vez que fue solicitado mediante los Requerimientos N° 00094679 y N° 00094680 de 15 de marzo de 2005 y no fue oportunamente presentado.

Conforme con la documentación presentada no es posible concluir que los financiamientos han sido utilizados en las inversiones realizadas en el mejoramiento de la red de telefonía nacional y en la adquisición, mejoramiento y ampliación de centrales telefónicas, ni que se hayan empleado en sus operaciones ordinarias o como capital de trabajo. Atendiendo a que el flujo de caja está dado por pronósticos de ingresos y egresos en efectivo, éste constituye una herramienta para determinar el momento en que se requieren financiamientos externos, pero no acredita que se hayan producido o que se hayan destinado a la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta. Asimismo,

 17 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

el Estado de Flujos de Efectivo proporciona información para que los usuarios puedan evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo y equivalentes del efectivo, así como para evaluar las necesidades de la empresa de utilizar estos flujos de efectivo; sin embargo, para efecto tributario debe presentarse la documentación que sustenta dicho estado, por cuanto por sí solo no sustenta la causalidad del gasto, criterio que ha sido previamente señalado por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 01317-1-2005, Nº 2792-4-2003 y Nº 2731-1-2000.

En el extremo referido a la aplicación de la proporcionalidad a que se contrae el inciso a) del numeral 2 del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se verifica que la recurrente no se encuentra comprendida en el supuesto legal recogido en esta norma, por lo que debe considerarse la totalidad del importe reparado por cargas financieras.

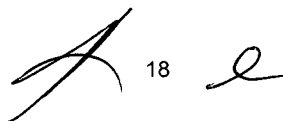
- **Saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores**

Si bien en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 se establecieron saldos a favor, en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0001756 y Nº 012-003-0006176 se ha determinado la inexistencia de éstos. La interposición de recursos impugnatorios no enerva la eficacia de los mencionados valores, siendo además que las Resoluciones de Intendencia Nº 0150140003525 y Nº 0150140006683 no han sido dejadas sin efecto, encontrándose pendientes de pronunciamiento por el Tribunal Fiscal, lo cual tampoco resta validez a la determinación practicada de oficio por la Administración, y en tal sentido, no corresponde considerar los saldos a favor en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

- **Gastos objetados en ejercicio 2001 y considerados devengados en el año 2000**

La recurrente solicita que en uso de la facultad de reexamen se le reconozca como gasto deducible del ejercicio 2000, los siguientes egresos, que se encuentran considerados en el Anexo 1.2 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008312: a) Cuenta 635102 (alquiler de local TPI); b) Cuenta 665110 (cargas diversas de ejercicios anteriores); y, c) Cuenta 669900 (otras cargas excepcionales). Conforme con el artículo 127º del Código Tributario, mediante la facultad de reexamen sólo puede modificarse los reparos que hayan sido objeto de impugnación, a efecto de incrementar o disminuir sus montos, y en tal sentido, al no haber cuestionado estos gastos para el ejercicio 2001, no corresponde acceder a lo solicitado.

Sin perjuicio de lo expuesto, se tiene que la recurrente no ha demostrado que los gastos de la Cuenta 635102 hayan sido provisionados y cancelados en el 2001 ni tampoco en el año 2000, no habiéndose además probado la relación de causalidad con la renta gravada. En el caso de los gastos de interconexión anotados en la Cuenta 665110 no se ha acreditado la cancelación del comprobante en el año 2001, y además mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140006164 de 30 de marzo de 2007 se ha dejado sin efecto el reparo a ingresos por interconexión no facturados, relacionados con los servicios de interconexión telefónica prestados a la recurrente, al no existir elementos suficientes para considerar que estos servicios se devengaron en el 2000, tal como sostuvo S.A.C., por lo que tampoco correspondería la deducción de estos gastos en el ejercicio 2000. Respecto del importe anotado en la Cuenta 669900 vinculado a pagos por depósitos judiciales, pago de predios y pago de retención judicial, que la recurrente aduce se encuentran vinculados a erogaciones incurridas en cumplimiento de mandatos judiciales relacionados con procesos laborales y beneficios sociales, correspondientes al ejercicio 2001, que tienen como sustento las copias de resoluciones judiciales y de depósitos judiciales, se tiene que no se encuentra sustentada la causalidad del gasto, por lo que no procede su deducción para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000.

 18



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- **Baja de existencias sin sustento**

Durante la fiscalización se reparó la salida de materiales no sustentada, contabilizada en la Sub-Cuenta 668140 "Costo de Materiales por Venta" (S/. 30 326,74), determinándose que se trataba de ingresos omitidos de registrar. Como resultado de los requerimientos que le fueron cursados, la recurrente no demostró documentariamente la salida de la mercadería dada de baja a través del costo de ventas, ni exhibió facturas por las ventas realizadas, concluyéndose que se realizó la deducción de un costo que no era posible asociar a un ingreso, y que se trataba de retiro de bienes que generó resultados gravados, considerando la existencia de una transferencia realizada a valor de mercado.

Adicionalmente, la recurrente admitió este reparo para el ejercicio 2000, reconociendo haber realizado una deducción indebida del costo de ventas al no haberse llevado a cabo ésta.

- **Modificación indebida del coeficiente**

Los pagos a cuenta de enero y febrero de 2001 se determinaron en función del ejercicio 1999, mientras que los de marzo a diciembre de 2001, sobre la base de los resultados del ejercicio 2000. Como resultado de la fiscalización practicada se efectuó una nueva determinación de oficio respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000, emitiéndose las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0001756 y Nº 012-003-0006176. Esta determinación es válida mientras no se emita otro acto administrativo que declare su invalidez.



Que como consecuencia de la fiscalización iniciada mediante Cartas de Presentación Nº 040011087990-01-SUNAT a Nº 04001187990-03-SUNAT, y Nº 04001187990-05-SUNAT, llevada a cabo por la Administración a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, se establecieron los siguientes reparos:

- **Ejercicio 2000**

1) Gastos sin documentación sustentatoria; 2) Gastos de ejercicios anteriores; 3) Documentos que no sustentan gastos; 4) Baja de activos fijos sin que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso; 5) Baja de existencias sin sustento; 6) Gastos ajenos al giro del negocio – Revista ETECÉ; 7) Baja de activos fijos por inoperativos sin sustento; 8) Depreciación de activos fijos de ejercicios anteriores; 9) Enajenación de bienes por transferencia patrimonial a S.A.C.; 10) Venta a valor de mercado de la Red Analógica Nortel; 11) Costo del activo fijo deducido extracontablemente como gasto (overhead); 12) Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley; 13) Cargas financieras; 14) Depreciación indebida de activos fijos dados de alta al 31 de diciembre de 2000; 15) Depreciación de activos fijos no destinados a la generación de renta gravada; 16) Deducción no aceptada por depreciación de revaluación de activos; 17) Exceso de depreciación; 18) Saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores. Según se informa en la apelada, la recurrente aceptó los reparos 1), 2), 4) 5), 7), 8) y 14) a 17), de foja 44303/vuelta.

- **Ejercicio 2001**

1) Gastos sin documentación sustentatoria; 2) Gastos de ejercicios anteriores; 3) Documentos que no sustentan gastos; 4) Baja de existencias sin sustento; 5) Costo del activo fijo deducido extracontablemente como gasto (overhead); 6) Provisión de cobranza dudosa no sustentadas conforme a ley; 7) Cargas financieras; 8) Depreciación de activos no destinados a la generación de renta gravada; 9) Deducción no aceptada por depreciación de revaluación de activos; 10) Exceso de depreciación. En relación con estos reparos, la apelada precisa que los reparos 1), 2), 8) a 10) han sido aceptados por la recurrente, de foja 44258.

 19 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- **Ejercicio 2001 – Pagos a cuenta**

Se giraron valores al haberse determinado intereses por omisiones referenciales a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2001 como consecuencia de los reparos por: 1) Recuperos de provisiones de ejercicios anteriores; 2) Salida de materiales no sustentada; 3) Recálculo del coeficiente. Los reparos 1) y 2) han sido dejados sin efecto por la Administración, de fojas 44242/vuelta, 44245/vuelta y 44240.

Que en relación con los citados reparos, se tiene que constituyen aspectos materia de controversia, los siguientes:

- **Documentos que no sustentan gastos**

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 23º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774 se consideraban rentas de primera categoría, entre otras, al producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios.

Que el inciso a) del artículo 28º de la indicada ley, disponía que eran rentas de tercera categoría, entre otras, las derivadas del comercio, de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, y, en general, de cualquier otra actividad que constituyera negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que el inciso e) del mencionado artículo 28º, establecía que también eran rentas de tercera categoría, las demás rentas que obtuvieran las personas jurídicas a que se refería el artículo 14º de la ley, y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de dicho artículo o en su último párrafo, cualquiera fuera la categoría a la que debía atribuirse.

Que el tercer párrafo del artículo 14º de la aludida ley, señalaba que las rentas de las empresas unipersonales se atribuían al titular, quien determinaría y pagaría el impuesto por dichas rentas, en forma independiente, conforme con las reglas aplicables a las personas jurídicas.

Que de otro lado, el inciso j) del artículo 44º de la anotada ley, prescribía que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que el artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 076-96/SUNAT, aprobó el Formulario 1083 – “Recibo por Arrendamiento”, a ser utilizado por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16º de la Ley del Impuesto a la Renta, que percibieran rentas de primera categoría por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

Que mediante Requerimientos Nº 00094231 y Nº 00094232, de fojas 31939 y 35551, notificados el 14 de mayo de 2004, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con documentación, expresión contable, contratos, cancelaciones, entre otros, las operaciones detalladas en sus Anexos Nº 3 y Nº 2, respectivamente, de fojas 31934 a 31936, 35548 y 35549, correspondientes a “Alquiler Local TPI” de los ejercicios 2000 y 2001, registradas en la Cuenta 635102.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que conforme se dejó constancia en los Anexos Nº 3 y Nº 2 a los resultados de los citados requerimientos, de fojas 31901 a 31906 y 35517 a 35519, cerrados el 2 de diciembre de 2004 y 27 de julio de 2005, la recurrente presentó Recibos por Arrendamiento - Formularios Nº 1083 para sustentar las comisiones pagadas a personas naturales con negocio por el uso de sus locales, las que calificaban como rentas de tercera categoría para estas últimas, por lo que el gasto debía sustentarse con facturas y los referidos formularios y los recibos simples pre-impresos no fueron aceptados al amparo del inciso j) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta.



Que mediante Requerimiento Nº 00219285 y sus anexos respectivos, de fojas 41398 a 41402, notificado el 17 de octubre de 2005, se informó a la recurrente sobre los resultados de la fiscalización efectuada y se detallaron las observaciones realizadas, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 75º del Código Tributario, entre otras, por gastos de "Alquiler Local TPI" sustentado con recibos por arrendamiento en lugar de facturas, registrados en la Cuenta 635102.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de fojas 41358 y 41359, en el que señaló que los recibos por arrendamiento fueron emitidos por personas naturales por el alquiler de espacios en el interior de sus inmuebles para colocar teléfonos públicos y que al constituir la merced conductiva pagada renta de primera categoría para dichas personas, los gastos reparados se encontraban correctamente sustentados con Formularios 1083, asimismo, que las personas naturales con negocio unipersonal como bodegas, farmacias u otros, podían tener rentas distintas a las de tercera categoría, por lo que si utilizaban parte de su inmueble para desarrollar actividad comercial y otra parte para arrendarla a terceros, debían distinguirse las rentas de tercera categoría obtenidas por su actividad comercial propiamente dicha y las de primera categoría percibidas por el simple arrendamiento de parte de su inmueble, es decir, producidas por la mera afectación del capital (explotación pasiva del inmueble), lo que fue aceptado por la Administración pues en el año 1998 cursó cartas inductivas a las personas naturales que fueron sus arrendadores en los ejercicios fiscalizados, a fin que realizaran el pago del Impuesto a la Renta mediante Formularios 1083.

Que en el punto 7 del Anexo Nº 1 al resultado del mencionado requerimiento, de foja 41391, cerrado el 14 de noviembre de 2005, se indicó que no todo arrendamiento de inmuebles generaba rentas de primera categoría pues ello dependía de la proporción en que el capital fuera empleado en la generación de la renta, y que tal como la recurrente lo reconocía, los arrendadores eran personas naturales con negocio unipersonal en el que realizaban actividades comerciales que le generaban rentas de tercera categoría y que parte del interior del negocio era arrendado a ella para prestar servicio de telefonía pública, es decir, que los espacios arrendados se encontraban dentro de los locales donde las personas naturales explotaban sus negocios y se hallaban los bienes utilizados para la generación de rentas de tercera categoría, y por tanto, el alquiler de los espacios físicos no podía ser considerado como la simple afectación pasiva del capital ya que éstos eran objeto de una explotación activa caracterizada por la actividad del titular, mediante la utilización conjunta de capital y trabajo, motivo por el cual las rentas generadas por dicho concepto calificaban como de tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta y correspondía a la recurrente que exigiera que le entregaran facturas o boletas de venta para sustentar sus gastos o costos y no recibos por arrendamiento.

Que previamente al análisis del presente reparo, resulta pertinente anotar que conforme con lo señalado por la Administración en la apelada, de foja 44303/vuelta, la recurrente aceptó el reparo respecto de los gastos del ejercicio 2000 sustentados con recibos simples pre-impresos.

Que en tal sentido, la controversia se centra en establecer la procedencia del reparo a los gastos de los ejercicios 2000 y 2001 por alquiler de espacios al interior de los locales comerciales de personas

 21 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

naturales, para la colocación de los denominados teléfonos públicos interiores – TPI, cuya deducción fue sustentada con Recibos por Arrendamiento - Formularios N° 1083.

Que para tal efecto, es preciso dilucidar si los ingresos obtenidos por el alquiler de los referidos espacios al interior de negocios unipersonales, constituyeron para los arrendadores rentas de primera categoría, como sostiene la recurrente, y por tanto su deducción como gasto se encontraría debidamente sustentada con los Formularios N° 1083, o si como alega la Administración, calificaban como rentas de tercera categoría y su deducción como gasto debía estar sustentada con facturas o boletas de venta.

Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 12174-2-2007 y N° 06513-1-2010, una persona natural puede realizar actividades comerciales mediante un negocio individual en el que desarrolla actividad empresarial, asignando un capital, aportando trabajo y dirección, en el cual su responsabilidad es ilimitada, creando así lo que se conoce como empresa unipersonal, asimismo, se ha señalado que al no constituirse ésta como una persona jurídica, distinta al titular, jurídicamente dicha empresa no posee un patrimonio independiente del que posee la persona natural (titular de la empresa unipersonal), por lo tanto, el patrimonio destinado a tales negocios continúa formando parte del patrimonio de la persona natural que realiza la actividad empresarial.

Que sin embargo, para efecto tributario el legislador distingue los bienes y derechos que forman parte del patrimonio de la empresa unipersonal, así por ejemplo el inciso b) del artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone que constituye renta gravada los resultados de enajenación de los bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de las empresas unipersonales domiciliadas, y el artículo 31° de la misma ley, prevé que las mercaderías u otros bienes que el propietario de una empresa retire para su uso personal se consideran transferidos a su valor de mercado.

Que en efecto, las normas tributarias han reconocido la existencia de un patrimonio asignado a la empresa unipersonal, separado del patrimonio de la persona natural titular del negocio, lo que ha sido reconocido por este Tribunal en la Resolución N° 07819-2-2005, según la cual al llevarse la contabilidad de la empresa unipersonal deberá afectarse a dicha actividad la parte del patrimonio del titular que esté involucrada en el negocio y ello encontrarse reflejado en el balance general de la empresa, no obstante, para determinar si un bien o derecho forma parte del activo de este tipo de empresas, resulta imprescindible verificar su utilización o empleo efectivos en el desarrollo de las actividades de la citada empresa, por lo que para distinguir los bienes y/o derechos que forman parte del activo y patrimonio contables de la empresa unipersonal, resulta indispensable establecer aquellos que son afectados a sus actividades económicas.

Que en tal sentido, a diferencia de las empresas domiciliadas cuyas rentas califican en todos los casos como rentas de tercera categoría, independientemente de la categoría a la que debieran atribuirse; una persona natural con negocio puede ser contribuyente del Impuesto a la Renta como persona natural, por sus rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, y como titular de una empresa unipersonal, por sus rentas de tercera categoría, de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 03791-5-2005 y N° 07819-2-2005.

Que estando a las normas y criterios antes citados, el arrendamiento de inmuebles de personas naturales podría generar rentas de tercera categoría si éstas realizan actividad empresarial y tales bienes forman parte del patrimonio destinado a la empresa unipersonal, o generar rentas de primera categoría en caso éstas no realicen actividad empresarial, o realizándola, no haya destinado los bienes al desarrollo de dicha actividad.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que en el presente caso, según lo señalado por la Administración y la propia recurrente, quienes arrendaron espacios al interior de sus inmuebles para la colocación de teléfonos públicos, eran personas naturales con negocio, cuya actividad empresarial era llevada a cabo, precisamente, en dichos inmuebles, es decir, en locales comerciales que en parte fueron alquilados a la recurrente, los que se encontraban asignados a la realización de la actividad empresarial de tales personas.

Que en consecuencia, los ingresos generados por el arrendamiento de inmuebles destinados al negocio o empresa de personas naturales constituyen rentas de tercera categoría de estas últimas, por provenir de bienes que han sido afectados a dicho negocio o empresa, como ha ocurrido en el caso de autos, lo que ha sido reconocido por este Tribunal en la Resolución Nº 12174-2-2007, según la cual el arrendamiento de inmuebles que forman parte del patrimonio asignado a la empresa unipersonal, genera rentas de tercera categoría.



Que si bien los Formularios Nº 1083 – Recibos por Arrendamiento constituyen comprobantes de pago de conformidad con el inciso f) del artículo 2º y el numeral 6.2 del artículo 4º del Reglamento de Comprobantes de Pago, en concordancia con el artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 076-96/SUNAT, sólo pueden ser utilizados por perceptores de rentas de primera categoría, y por tanto, no permiten sustentar gasto o costo correspondientes a rentas de tercera categoría, como sucede en el presente caso.

Que de acuerdo con lo expuesto, a fin de sustentar las erogaciones efectuadas por la recurrente por arrendamiento de espacios al interior de locales comerciales de personas naturales, debió presentar los comprobantes de pago correspondientes a la generación de rentas de tercera categoría y no Formularios Nº 1083 – Recibos por Arrendamiento, por lo que al no haberse acreditado la deducción de dichos gastos con la documentación sustentatoria prevista por las normas sobre la materia, corresponde mantener el reparo.

Que de otro lado, la recurrente alega que la Administración ha incurrido en duplicidad de criterio respecto al tratamiento de los ingresos de personas naturales por el arrendamiento de un espacio para la colocación de teléfonos públicos, por cuanto habría cursado cartas inductivas a dichas personas indicándoles que al calificar como rentas de primera categoría, debían pagar el Impuesto a la Renta mediante el Formulario Nº 1083, por lo que de conformidad con el numeral 2 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, considera que no procede la aplicación de intereses ni sanciones.

Que sobre el particular, según se aprecia de la copia de la Carta Inductiva Nº 081-99/SUNAT-RI6310 de 10 de junio de 1999, que obra a foja 20074 del Expediente Nº 9704-05 que se encuentra en trámite en esta instancia y ha sido interpuesto por la recurrente, cursada a una persona natural de la ciudad del Cusco, se señala que: *“De acuerdo a lo establecido con la Ley del Impuesto a la Renta vigente (D. Leg. 774), todas las personas que como usted generan ingresos por el arriendo o subarriendo de predios (casas, habitaciones, locales comerciales, etc.) están obligados al pago del Impuesto a la Renta de Primera Categoría. Por lo tanto, usted en su calidad de arrendador de un espacio para la prestación del servicio de teléfonos públicos debe realizar el pago del impuesto en el formulario 1083 – Recibo por Arrendamiento, el cual es distribuido gratuitamente a través de la red bancaria y en el local de la Intendencia Regional Cusco – SUNAT, sito en calle Santa Teresa Nº 370 – Cusco”.*

Que como se advierte del tenor de la referida carta, ésta no resulta aplicable al caso específico de personas naturales con negocio que generan ingresos por el arrendamiento de espacios en inmuebles que están destinados a una actividad comercial que ellos mismos conducen y que generan rentas de tercera categoría, como es el caso de autos, sino al de personas naturales que no realizan actividad

 23 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

empresarial; en tal sentido, la duplicidad de criterio alegada por la recurrente en este aspecto no se configura.

- **Gastos ajenos al giro del negocio**

Que en el Anexo I.6 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008311, de fojas 42710 a 42713, se indica que la recurrente cargó a la Sub Cuenta 669613 Gastos Revista ETECÉ, aquellos incurridos en la elaboración de ésta, la cual contiene información vinculada a la "Televisión por Cable", que era entregada a los abonados de su vinculada S.A.C., que además indica que en la etapa de fiscalización se presentaron los asientos SAP en los que se registra contablemente la provisión, facturas, recibos por honorarios, fotocopia de una exposición titulada "Proyecto Revista Corporativa de Telefónica ETECÉ, la televisión que se lee" y de un ejemplar de fecha 15 de julio de 2000.

Que en relación con los motivos determinantes del reparo, indica que los gastos observados se vinculan a la elaboración de una revista que se distribuye a los abonados del servicio de televisión por cable – paquete completo, prestado por S.A.C., por lo que se tratan de gastos ajenos para la recurrente; que el incremento de suscriptores como producto de la publicación de la revista corrobora la posición de la Administración en el sentido que constituyen gastos que se destinan a generar rentas de aquélla; que del contenido de la publicación, el slogan y el público al que se dirige, se colige que se trata de una revista vinculada a la actividad de la citada empresa y no de la contribuyente; que en aplicación del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y de la tercera disposición final de la Lev Nº 27356 no se acepta la deducción de los gastos contabilizados por ser ajenos a S.A.A. y no cumplir con el principio de causalidad.

Que en el Anexo Nº 10 del Resultado del Requerimiento Nº 00094232, de fojas 34184 y 34185, se dejó constancia de haber verificado que en los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2000 se dedujeron gastos relacionados a la elaboración de la revista ETECÉ, la que era entregada a los abonados del servicio de televisión por cable (paquete completo), el cual era prestado por su empresa vinculada S.A.C., que refiere que se presentaron asientos contables, facturas, recibos por honorarios, entre otros, relacionados con la elaboración de esta publicación, y que no se trataban de gastos propios de la actividad generadora de renta gravada de la recurrente, procediendo la Administración a reparar los conceptos vinculados a la elaboración de dicha revista, detallados a fojas 34181 a 34183.

Que adicionalmente, en el punto 6 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 00219285, de fojas 41388 a 41390, la Administración concluyó que de la revisión del contenido de la revista ETECÉ, se tiene que el slogan, el contenido y el público al cual estaba dirigido revelan que la publicación tenía relación con la actividad de la empresa vinculada S.A.C. de televisión por cable y no con la actividad generadora de renta de la contribuyente.

Que a fojas 40495 a 40525, obran copias de facturas emitidas en el ejercicio 2000, por la recurrente, respecto de servicios de publicidad en la revista ETECÉ prestados a favor de diversas empresas tales como S.A.C., S.A.C., S.A.C.,

S.A., S.A., S.A., S.A., &
S.A.A., ;, entre otras.

Que asimismo, se observa a fojas 34065 a 34105, 42814 a 42880; y, fojas 882 a 899 del Expediente Nº 3407-2008, fotocopias de varios números de la Revista ETECÉ editada por la recurrente en diversos períodos del año 2000, de cuya revisión se verifica que contienen distintos artículos de interés general tales como actualidad política y económica, moda, espectáculos, deportes, cine, entre



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

otros; usualmente vinculados a la programación televisiva ofrecida, apreciándose la existencia de avisos publicitarios contratados por terceros, tales como el Instituto Peruano de Marketing, Wiese Aetna – Compañía de Seguros, S.A.C., del S.A., Cerveza Cristal y, contrariamente a lo sostenido por la Administración, también se advierte la inclusión de publicidad correspondiente a servicios propios de la recurrente.



Que de otro lado, corre en autos la copia del documento referido a la presentación del proyecto de "Revista ETECÉ" de enero de 2000, de fojas 34106 a 34118, en el cual la recurrente explica que, la concepción de la revista es que cuente con contenidos muy diversos que respondan con eficacia a la estrategia de comunicación y marketing de Telefónica, ofreciendo información de interés y utilidad para el mejor consumo de la oferta de sus productos y servicios, que se proporcionará información general relacionada con la programación del cable, atractiva para los clientes de los sectores A y B que son los más importantes para los ingresos de Telefónica, que dentro de los objetivos de la publicación está el convertirse en un instrumento para reforzar el posicionamiento de imagen y marketing de Telefónica, promover el consumo de sus productos, constituir el medio escrito de mayor influencia y más leído en el Perú, y convertirse en el mejor espacio para la venta de publicidad impresa en el mercado con el fin de compensar en parte los gastos que genere la nueva revista.

Que sobre el particular refiere la recurrente, en escrito presentado en respuesta al Requerimiento N° 00219285, de fojas 41355 a 41358, que los gastos correspondientes a la revista ETECÉ cumplen con el principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que forma parte de una estrategia de marketing a efecto de reforzar su imagen en el mercado y promover el consumo de los servicios que ofrece, los que se encuentran detallados en los diversos anuncios publicitarios que ha incluido, que no se trata de un acto de liberalidad sino gastos que tienen como objetivo mantener la fidelidad de sus clientes y promover sus servicios entre potenciales clientes, que por una decisión empresarial basada en la libertad de empresa decidió publicar una revista propia en lugar de colocar anuncios en medios de prensa de terceros, que el hecho que la publicación sólo se distribuya entre los suscriptores del cable de un determinado paquete se justifica porque la campaña no estaba dirigida al público en general, sino a un determinado segmento del mercado (niveles socio económicos A y B), y que durante el ejercicio reparado obtuvo ingresos por publicidad colocada en la revista por terceros, sobre los cuales tributó.

Que reitera la recurrente en esta instancia que el objetivo de la Revista ETECÉ fue reforzar el posicionamiento de su imagen y promover el consumo de los servicios que ofrece, por este motivo se incluyeron anuncios publicitarios y diversas referencias a símbolos comerciales que la identifican, tratándose de gastos de publicidad; que obtuvo ingresos como producto de la venta de espacios publicitarios a terceros; y argumenta que la resolución de determinación que contiene este reparo no motiva ni explica la razón por la cual los medios probatorios proporcionados en su momento no cumplieron con absolver los requerimientos y objeciones formuladas, por lo que adolece de nulidad.

Que de acuerdo a la documentación que obra en autos, de lo argumentado por la recurrente, y del análisis practicado por la Administración, se tiene que la Revista ETECÉ ha sido elaborada a efecto de su distribución a los clientes del servicio de televisión por cable que opera S.A.C. y que se encuentra dirigida a los suscriptores que habían optado por contratar el paquete completo (a un costo de US\$ 35,00 mensuales).

Que en este sentido, resulta razonable lo afirmado por la contribuyente, en cuanto a que la finalidad de la revista (y por ende el gasto que ella demandaba) era servir de medio para lograr acceder a este universo de personas, y publicitar los bienes y servicios que ofertaba, así como obtener adicionalmente ingresos por venta de publicidad que pudiera ser colocada respecto de terceros, que de manera similar deseaban anunciar sus productos a estos potenciales consumidores, lo cual ha

 25 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

quedado acreditado con las facturas emitidas por los servicios de publicidad que ha brindado y los ejemplares de las revistas presentadas.

Que asimismo, resulta coherente que se destinara la publicación a un determinado grupo objetivo (usuarios de un determinado paquete de televisión por cable), a efecto de segmentar el objetivo de su publicidad para un determinado nivel socio económico; siendo que bajo este razonamiento, no resulta exacta la conclusión a la que arribó la Administración, al señalar que la finalidad de la revista era publicitar los servicios de S.A.C. quien operaba los servicios de televisión por cable, toda vez que la publicación era distribuida entre los que ya eran sus clientes y por tanto no constituía desde ese punto de vista un medio idóneo para captar nuevos clientes, debiendo acotarse que para acceder a un ejemplar, se requería cumplir con la condición de ser usuario del servicio.

Que debe tenerse en cuenta que el hecho que los gastos se vinculen a la elaboración de una revista que se destine a un conjunto de personas que tiene como elemento en común ser usuarias del servicio de televisión con cable, no permite afirmar que se trate de erogaciones ajenas al giro del negocio de la recurrente, puesto que en todo caso, dicha circunstancia como ya se ha indicado anteriormente, permite señalar que la recurrente ha empleado el sistema de distribución pre existente (comprendido por el reparto de la guía de programación del cable, el recibo por el servicio, o la revista propiamente dicha), a efecto de ofertar sus bienes y servicios respecto de un determinado grupo objetivo, finalidad que también podía haber sido alcanzada, como ella misma afirma, mediante la contratación de avisos publicitarios en revistas de propiedad de terceros.



Que por otra parte, tampoco podría llegarse a establecer que se trata de un gasto de tercero asumido por la contribuyente, puesto que si bien es cierto existen artículos que se encuentran vinculados a la programación ofrecida por el operador de cable; de este hecho no puede inferirse que se trata de un gasto vinculado a la actividad de S.A.C., toda vez que bajo la misma premisa, correspondería concluir de manera inexacta que los responsables de la edición de una publicación no pueden deducir los gastos en los que incurran para su realización, tales como diseño, diagramación, impresión, en aquellos casos en que se incluyan artículos vinculados a actividades o negocios de terceros, como por ejemplo reportajes a sitios turísticos, últimas noticias tecnológicas, entrevistas a profesionales de renombre, etc; que por el contrario, resulta entendible que una revista que va a ser distribuida a los usuarios de la televisión por cable, tenga contenido vinculado a la programación televisiva, sin que ello implique una labor de publicidad para este último servicio, sino principalmente una decisión de contenido realizada por el editor responsable.

Que en atención a lo señalado en los considerandos precedentes y al hecho que la Administración no ha desvirtuado las pruebas ofrecidas por la recurrente, que no se ha demostrado que los gastos incurridos para efecto de la emisión de la Revista ETECÉ incumplían con el requisito de causalidad con la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta de la recurrente, ni que estos correspondían a S.A.C.; y que por el contrario, se ha sustentado que la publicación servía como medio para obtener mayores ingresos, (1) mediante la oferta de bienes y servicios a un determinado público objetivo que constituyen su giro de negocio, y adicionalmente (2) a través de la venta de espacios publicitarios a terceros; corresponde dejar sin efecto el presente reparo, y revocar la resolución apelada en este extremo.

• **Enajenación de bienes por transferencia patrimonial a**

S.A.C.

Que mediante Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00094667, de foja 32358, se solicitó a la recurrente sustentar con su expresión contable, escritura pública, acuerdos de actas de directorio y valorización en la que se describieran los bienes y derechos objeto del aporte acorde con lo establecido por el artículo 27° de la Ley General de Sociedades, la transferencia del bloque patrimonial a Telefónica

 26 



Tribunal Fiscal

N° 17044-8-2010

Móviles S.A.C., debiendo exhibir además en medios magnéticos e impresos, el detalle de los activos y pasivos que conformaban el bloque patrimonial transferido; dejándose constancia en el resultado del citado requerimiento, de fojas 32354 y 32355, que las normas sobre reorganización de sociedades no se aplicaban para el caso de la reorganización simple y que por tanto se reparaba a su valor de mercado, la transferencia de bienes efectuada a S.A.C.

Que de acuerdo con lo señalado en el Anexo I.9 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311, de fojas 42702 a 42705, la recurrente transfirió un bloque patrimonial a S.A.C., que constituía una enajenación vía aporte de sociedades, conforme con el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 774, siendo que el Capítulo XIII de esta norma no podía ser aplicado debido a la falta de norma reglamentaria, y por tanto no se reconocía la existencia de una reorganización simple, tal como argumentaba la contribuyente.

Que explica que de acuerdo con la escritura pública de 7 de noviembre de 2000, que rectifica la de 11 de enero de 2000, se transfirieron bienes del activo fijo (S/. 1 351 490 351,26) y existencias (S/. 47 685 205,48), que según los artículos 103° y 106° del Decreto Legislativo N° 774, norma aplicable en virtud del Convenio de Estabilidad Jurídica firmado por la recurrente en 1994, si bien la ganancia resultante del mayor valor atribuido como consecuencia de la transferencia de bienes que se realizara con motivo de la reorganización de sociedades o empresas, no estaba gravada con el Impuesto a la Renta, sólo se consideraba como tal a la fusión y división más no a la reorganización simple, que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 594-2-2001, citando la Resolución N° 659-4-97, que resolvió un caso en que se había dado un supuesto de división, el antes mencionado Capítulo XIII era inaplicable por ausencia de norma reglamentaria; que atendiendo a este hecho, y al haberse producido la transferencia, se consideró que ésta constituyó una enajenación vía aporte a sociedades realizada a título oneroso, al haberse recibido acciones a cambio; que se verificó contablemente que la transferencia de los activos fijos se realizó considerando el costo computable financiero (diferencia entre el costo y la depreciación acumulada), valor que difería del costo computable tributario, que adicionalmente se agrega en la resolución de determinación que la Resolución N° 594-2-2001 de este Tribunal no era de aplicación al presente caso, por cuanto resolvió un caso regido por el Decreto Legislativo N° 674.

Que según escritura pública de 11 de enero de 2000 otorgada a favor de Telefónica Móviles S.A.C., de fojas 32215 a 32293, la recurrente transfirió un bloque patrimonial bajo la forma de reorganización simple, contemplada en el artículo 391° de la Ley General de Sociedades, valorizado en S/. 780 676 887,00, como consecuencia de ello se produjo un aumento de capital de la mencionada empresa y la recurrente recibió a cambio 780 676 887 acciones de S/. 1,00 cada una, que mediante escritura pública de 7 de noviembre de 2000 se rectifica la anterior de las nombradas, indicándose que como parte del bloque patrimonial se transfirieron dentro del activo: inmuebles, planta y equipo, y otros activos intangibles.

Que el artículo 391° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, referido a la reorganización simple, dispone que se considera reorganización el acto por el cual una sociedad segrega uno o más bloques patrimoniales y los aporta a una o más sociedades nuevas o existentes, recibiendo a cambio y conservando en su activo las acciones o participaciones correspondientes a dichos aportes¹.

Que conforme con el artículo 3° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, constituían rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, cualquiera fuera su denominación, especie o forma de pago, entre otros, los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles cuya depreciación admitía esta ley, bienes de cualquier naturaleza que constituyeran activos de personas

¹ Norma vigente a partir del 1 de enero de 1998, de conformidad con lo que señala su octava disposición final.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas, negocios o empresas; así como los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes; y que en general, constituía renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme con la legislación vigente.

Que según el artículo 5° de esta última ley, se entendía por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmitiera el dominio a título oneroso.

Que por otra parte, el artículo 103° de la referida ley, contenido en el Capítulo XIII - DE LA REORGANIZACION DE SOCIEDADES O EMPRESAS, señalaba que cuando se transfirieran bienes con motivo de la reorganización de las sociedades o empresas, la ganancia que resultara del mayor valor atribuido a los mismos no estaría gravada con la condición que no se distribuyera, y que para la aplicación del tributo los bienes transferidos tendrían para el adquirente el mismo costo computable que hubiere correspondido atribuirle en poder del transferente.

Que el artículo 106° de la mencionada norma, indicaba que la reorganización de sociedades o empresas se configuraría únicamente en los casos de fusión y división de las mismas con las limitaciones y con arreglo a lo que estableciera el reglamento.

Que es del caso indicar que, como regla general, la enajenación de bienes del activo fijo y existencias, que han sido realizadas a favor de S.A.C., a cambio de acciones de esta última, constituye una operación alcanzada por el Impuesto a la Renta, siendo a este efecto que los aportes a sociedades se encuentran comprendidos dentro del concepto de enajenación.

Que de acuerdo con lo señalado por Elías Laroza, la reorganización simple a que se contrae el artículo 391° de la Ley General de Sociedades es una operación que no difiere en absoluto de un simple aporte de una sociedad a otra o a otras, y constituye un mecanismo consistente en desgajar bloques patrimoniales de una sociedad existente, quien los aporta a otras, preexistentes o nuevas, a cambio de acciones o participaciones de la sociedad o sociedades que reciben los aportes; resaltando que la llamada "segregación patrimonial" no es otra cosa que un aporte de una sociedad a otra, a cambio de acciones o participaciones de la que recibe el aporte, a favor de la que lo realiza².

Que de otro lado, la Ley del Impuesto a la Renta, establece un tratamiento de excepción para aquellas transferencias que se producen como consecuencia de procesos de reorganización societaria, en el entendido que su finalidad está representada por la continuidad en la marcha de las empresas y no tanto en la generación de una ganancia derivada de la enajenación; y en todo caso, dicho tratamiento especial tiene como condición que se trate de operaciones económicamente neutras.

Que de esta forma, el Decreto Legislativo N° 774 estipulaba que la ganancia que resultara del mayor valor atribuido a los bienes con motivo de la reorganización de sociedades o empresas no estaría gravada, a condición que no se distribuyera.

Que no obstante ello, bajo la vigencia de la citada norma, sólo era de aplicación este régimen excepcional para los supuestos de fusión y división, y en tal sentido, no resulta posible extender los alcances al caso materia de autos, al no encontrarse contemplado en la normatividad del Impuesto a la Renta que era de aplicación a la recurrente; debiendo anotarse que la reorganización simple realizada, tal como se ha explicado de manera precedente, constituye en rigor un aporte de la

² ELIAS LAROZA, Enrique. Ley General de Sociedades Comentada. Editora Normas Legales S.A. Trujillo - Perú, 1998. pág. 792.



Tribunal Fiscal

N° 17044-8-2010

recurrente a favor de
Impuesto a la Renta.

S.A.C., y por tanto, califica como enajenación afecta con el

Que debe indicarse que la recurrente argumenta que a partir de la expedición de los Decretos Supremo N° 125-98-EF y N° 194-99-EF, el Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774, le resultaba de aplicación por cuanto los acuerdos de transferencia del bloque patrimonial a S.A.C. se llevaron a cabo a partir de 1999; y que como consecuencia de ello cualquier ganancia que resultara del mayor valor atribuido a los bienes no se encontraba gravada con el Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, mediante Decreto Supremo N° 125-98-EF³, vigente a partir del 1 de enero de 1999, se dictaron normas reglamentarias respecto de algunas de las modificaciones establecidas por la Ley N° 27024 al Decreto Legislativo N° 774, señalándose en su artículo 2° que para efecto de lo dispuesto por el Capítulo XIII antes citado, debía entenderse como reorganización de sociedades o empresas, entre otros supuestos, la reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la Ley General de Sociedades; así como bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 392° de la citada ley, excepto la transformación.

Que posteriormente, el Decreto Supremo N° 194-99-EF⁴, incorporó el Capítulo XIV al Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta denominado "De la reorganización de sociedades o empresas", a efecto de adecuarlo a las modificaciones introducidas a la Ley del Impuesto a la Renta por la Ley N° 27034, en cuyo artículo 65° se establece como forma de reorganización, entre otras, a la reorganización simple a que se refiere el artículo 391° de la Ley General de Sociedades.

Que el artículo 17° de la Ley N° 27034, publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de diciembre de 1998 y vigente a partir del 1 de enero de 1999, sustituyó el Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774, estableciendo, entre otras modificaciones, al tratamiento de la reorganización de sociedades o empresas, que éstas se configuran únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que estableciera el reglamento.

Que debe considerarse que en virtud al convenio de estabilidad jurídica firmado en mayo de 1994, el Impuesto a la Renta no sería modificado por un plazo de 10 años a partir de la fecha de suscripción, resultándole por tanto aplicable a la recurrente las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo N° 774.

Que en atención a ello, no correspondía la aplicación de los decretos supremos aludidos por la recurrente, puesto que ellos no establecieron normas reglamentarias al artículo 106° del Decreto Legislativo N° 774, que era la norma aplicable a su caso, siendo que si bien con posterioridad se dispuso que la reorganización simple se encontraba comprendida en el tratamiento previsto para la reorganización de sociedades o empresas, dicha modificación no alcanzaba a la operación materia de observación.

Que debe acotarse que, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 594-2-2001 y N° 2538-1-2004 no se ha analizado ni concluido que la reorganización simple a que alude el artículo 391° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, se encuentre comprendida en los alcances del Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774.

Que en efecto, la Resolución N° 594-2-2001 resolvió un caso en la que resultaba de aplicación el Texto Único Ordenado de la Ley General de Sociedades, aprobado por Decreto Supremo N° 003-85-

³ Publicado en el diario oficial El Peruano, el 31 de diciembre de 1998.

⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano, el 31 de diciembre de 1999.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

JUS, respecto de la división de las actividades de una empresa, efectuada dentro del proceso de promoción de la inversión privada en el ámbito de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado a que se refería el Decreto Legislativo N° 674 y la Ley de Concesiones Eléctricas; y en el caso de la Resolución N° 2538-1-2004, ésta se sustentaba en el análisis de la primera de las citadas, respecto de un proceso de escisión de sociedades.

Que adicionalmente a lo ya expuesto, la recurrente argumenta que, aún en el supuesto que se considere que no le resultaba aplicable el régimen previsto en el Capítulo XIII del Decreto Legislativo N° 774, no existiría tributo por pagar por cuanto no habría forma de determinar la renta sobre la cual establecer su cuantía, afirmación que se sustenta en el hecho que el indicado decreto incluyó disposiciones específicas para los procesos de reorganización empresarial, y de esta forma se excluiría la posibilidad de emplear otras normas contenidas dentro del dispositivo, como es el caso de los artículos 20°, 21° y 32°.

Que sobre este particular, debe reiterarse que la reorganización simple no se encontraba contemplada como supuesto de reorganización para efecto del Impuesto a la Renta, y por tanto no le era de aplicación las disposiciones específicas que se habían previsto para este supuesto.

Que en atención a ello, correspondía aplicar las normas contenidas en el Decreto Legislativo N° 774, tales como aquellas que la propia contribuyente menciona.

Que de acuerdo con el análisis realizado, y al no serle de aplicación a la reorganización simple materia de la presente transacción, la regla en virtud a la cual la ganancia por el mayor valor atribuido a los bienes objeto de la transferencia no se encontraba afecta al Impuesto a la Renta, sino las reglas generales del Decreto Legislativo N° 774, bajo cuyo efecto la enajenación de bienes a

S.A.C. generó ingresos gravados con este tributo, corresponde confirmar la procedencia del presente reparo, y de la apelada en este extremo.

• **Venta a valor de mercado de la Red Analógica Nortel**

Que en el Anexo N° I.10 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311, de fojas 42699 a 42701, la Administración señala que la contribuyente ha transferido activos fijos denominados Red Analógica Nortel por debajo de su valor de mercado, reconociéndose dicha diferencia como un importe a favor de ésta por S/. 54 533 224,00; que tal observación se origina en la solicitud cursada mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00094666 en la que solicita sustentar el motivo por el cual un activo que fue transferido a través del bloque patrimonial a S.A.C. en el mes de enero de 2000 por S/. 389 121 619,98 posteriormente en el mes de abril del mismo año se transfirió a SOMERA por S/. 54 533 224,06.

Que en los motivos determinantes del reparo se explica que para viabilizar esta transferencia la contribuyente debió previamente adquirir el activo de S.A.C., que de las tres valorizaciones existentes (la realizada en enero de 1999 por el CTPP, la efectuada con ocasión de la transferencia del bloque patrimonial, y la realizada de manera retrospectiva por Telefónica Móviles en marzo de 2004) debe tomarse en cuenta aquella efectuada con ocasión de la transferencia del bloque patrimonial por tratarse de la existente antes de la venta de los bienes; y que el valor al cual se ha producido la transferencia por la recurrente está muy por debajo de su costo computable.

Que asimismo, señala que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 31° de la Ley del Impuesto a la Renta, el valor de mercado de los bienes de activo fijo, respecto de los cuales no se realicen transacciones frecuentes, será el valor de tasación, y que en este sentido se repara el valor de



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

transferencia efectuada a SOMERA a efecto de tomar en cuenta su valor de mercado, según el siguiente detalle:

Facturado a SOMERA	S/. 54 533 224,06
Valor de Mercado	S/. 389 121 619,98
Reparo en ingresos	S/. 334 588 395,92
(Costo Computable)	S/. 389 121 619,98
Reparo	S/. (54 533 224,06)

Que debe acotarse que el sustento legal del reparo fue el numeral 3 del artículo 31° y el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, referidos a la obligación de observar el valor de mercado en las transferencias realizadas bajo cualquier título, para efecto de este tributo.

Que en su escrito de reclamación, de fojas 42547 a 42612, la recurrente acepta la posición de la Administración contenida en la resolución de determinación emitida, en el sentido que la transferencia de la Red Analógica Nortel efectuada a favor de SOMERA no generó ganancia alguna para efecto del Impuesto a la Renta, al haber sido enajenada en un monto equivalente a su costo computable, por lo que acepta se le reconozca una menor base imponible de S/. 54 533 224,06.

Que sin perjuicio de lo señalado, cuestiona el valor de mercado que se ha atribuido a los equipos transferidos a SOMERA por S/. 389 121 619,98, que indica que el activo fue inicialmente transferido a valor en libros a S.A.C. en el marco de un proceso de reorganización de sociedades, posteriormente fue transferido por la citada empresa a la recurrente, quien finalmente lo vendió a un tercero, que para efecto del Impuesto a la Renta el costo computable del bien estaba constituido por un valor de mercado idéntico al de la enajenación realizada a SOMERA, de tal suerte que no se generó pérdida ni ganancia para fines tributarios; y que en rigor, la tasación realizada en enero de 1999 se encontraba referida a un conjunto de bienes y no específicamente al bien materia de la transacción, como es el caso de la tasación retrospectiva de 29 de marzo de 2004, que fue llevada a cabo por el CTPP para fines estrictamente tributarios.

Que en la apelada, la Administración indica que procederá a establecer si debe considerarse como valor de mercado, el que fue tomado en cuenta a efecto del aporte realizado a favor del S.A.C., el de la transferencia a SOMERA o el de la tasación practicada en el año 2004.

Que sobre este particular, la apelada se remite al análisis practicado en la Resolución de Intendencia N° 0150140006164 de 30 de marzo de 2007⁵, de fojas 44289 a 44293/vuelta, la que estableció, respecto del valor de tasación de los bienes integrantes de la Red Analógica Nortel, que no era posible tomar en cuenta la tasación realizada en noviembre de 1998, ni el informe de valuación de activos, pasivos y patrimonio transferidos como aporte de bloque patrimonial de Telefónica del Perú en enero de 2000 que consideraba los valores contables al 31 de diciembre de 1999; y que la tasación realizada en el año 2004 y contenida en el documento "Valuación Comercial de la Red Nortel, correspondiente a Telefonía Móvil" ha sido realizada en exclusiva sobre los bienes que conforman la Red Analógica Nortel considerando las normas del Reglamento Nacional de Tasaciones y tomando en cuenta la fecha más cercana al momento de la enajenación; y como consecuencia de ello, el valor de mercado aplicable a la transferencia materia del presente reparo, era de S/. 67 754 483,20.

⁵ Resolución que resuelve la reclamación del contribuyente Telefónica Móviles S.A.C. respecto de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006018, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y la Resolución de Multa N° 012-002-0005840, emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que de este modo, la apelada resuelve el extremo que fue materia de impugnación por la recurrente, referido al cuestionamiento del valor de mercado que debía ser tomado en cuenta para efecto de la venta de la Red Analógica Nortel a favor de SOMERA, estableciendo la siguiente variación en el cálculo señalado de manera precedente:

Facturado a SOMERA	SI. 54 533 224,06
Valor de Mercado	SI. 67 754 483,20
Reparo en ingresos	SI. 13 221 259,14
(Costo Computable)	SI. 389 121 620,00
Reparo	SI. (375 900 360,86)



Que sin embargo, la Administración adicionalmente al aspecto que constituye el reparo objeto de impugnación, refiere que sobre la base del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, y atendiendo a que los bienes eran propiedad de S.A.C., que no se acreditó pago o contraprestación a favor de la citada empresa, que no se registró contablemente el costo de adquisición, corresponde reparar el costo computable de la Red Analógica Nortel, de tal forma que concluye que debe ajustarse el reparo practicado en fiscalización, según lo siguiente:

Facturado a SOMERA	SI. 54 533 224,06
Valor de Mercado	SI. 67 754 483,20
Reparo en ingresos	SI. 13 221 259,14
(Costo Computable)	SI. 0,00
Reparo	SI. 13 221 259,14

Que el artículo 127° del Código Tributario, según la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 981, y referido a la facultad de reexamen, dispone que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, asimismo, que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que agrega que en caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes, que a partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de 30 días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración resolver el reclamo en un plazo no mayor de 9 meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación, que por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones, y que contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.

Que de acuerdo con lo expuesto, se tiene que la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectuó un nuevo reparo respecto del desconocimiento del costo computable de la Red Analógica Nortel, lo que no se encuentra arreglado a lo establecido por el artículo 127° antes citado, motivo por el cual, en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del mencionado código, según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo.

 32 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

• **Costo del activo fijo deducido extra contablemente como gasto (overhead)**

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00094220, de fojas 36167 a 36170, se dejó constancia que la contribuyente detrae de sus gastos incurridos, importes que son activados o capitalizados a la Cuenta 339 – Obras en Curso, que con ocasión de la presentación de las declaraciones juradas de los años 2000 y 2001, deduce S/. 156 470 980,00 y S/. 121 979 016,00, por gastos activados, y adiciona el gasto registrado por concepto de depreciación por los importes de S/. 29 775 388,00 y S/. 81 271 014,00, respectivamente, asimismo se indicó que se presentaron asientos de diario y listados de determinación del “overhead” por cada mes de ambos ejercicios, que la activación de gastos se realiza de acuerdo con la política corporativa de la empresa, y la detracción se efectúa teniendo en cuenta que una parte proporcional de sus centros de costos está relacionada o vinculada con las obras en curso, y que no se cuestiona el procedimiento adoptado por la recurrente, considerando que los gastos detraídos para ser capitalizados y que obran en sus libros y registros contables como obras en curso coinciden en sus efectos financieros y tributarios, motivo por el cual no se establecen diferencias temporales para fines del Impuesto a la Renta.

Que como consecuencia de lo expuesto, concluyó que no procedía aceptar la deducción efectuada vía declaración jurada respecto al costo de los activos por considerar que al estar formando parte de su costo sólo podían deducirse como gastos a través de la depreciación, estableciéndose el siguiente reparo a la renta neta imponible:

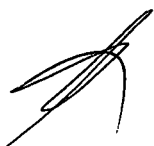

	2000	2001
Costo	156 470 980	121 979 016
(Depreciación)	(29 775 388)	(81 271 014)
Neto	126 695 592	40 708 002

Que asimismo, no se aceptaron las adiciones y deducciones efectuadas al activo neto, ya que formaban parte del activo de la empresa, a efecto de calcular el Impuesto Mínimo a la Renta:

	2000	2001
Costo acumulado	574 869 101	475 661 657
(Depreciación acumulada)	(173 714 609)	(235 368 471)
Neto	401 154 492	240 293 186

Que el presente reparo ha sido recogido en el Anexo N° I.11 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311, de fojas 42695 a 42698, y en el Anexo N° I.5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008312, de fojas 43266 a 43269.

Que conforme con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06604-5-2002 y N° 7045-4-2007, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que “la contabilización de operaciones bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede determinar, por la aplicación de las normas contenidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en la determinación de la renta neta (...)” y que “las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada”; se concluye que para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, los hechos y transacciones deben contabilizarse, en principio, de acuerdo con lo previsto por las normas contables, para luego efectuar las conciliaciones respectivas con las normas tributarias que rigen determinadas operaciones.

 33 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que adicionalmente, se ha establecido en las Resoluciones Nº 06784-1-2002 y Nº 01086-1-2003, que si bien nuestra normatividad impositiva no establece lo que debe entenderse por costo de producción, es claro que 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 ésta se realiza la determinación de la renta susceptible de gravamen para dicho tributo.

Que el artículo 41º de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que las depreciaciones se calcularían sobre el valor de adquisición o producción de los bienes o sobre los valores que resultaran del ajuste integral por inflación del balance efectuado conforme con las disposiciones legales en vigencia, agregándosele de ser el caso, las mejoras incorporadas con carácter permanente, y que el valor computable incluía los gastos incurridos con motivo de su compra tales como fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales y otros similares que resultaran necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, excluidos los intereses.

Que los párrafos 16, 18 y 19 de la Norma Internacional de Contabilidad - NIC Nº 16 (modificada en 1993), refieren que el costo de una partida de inmuebles, maquinarias y equipo comprende el precio de compra, incluyendo cualquier costo atribuible directamente al activo para ponerlo en condiciones de operación para su uso esperado, que los costos de administración y otros gastos generales no son un componente del costo, a menos que puedan ser atribuidos directamente a la adquisición del activo o permitan ponerlo en condiciones de operación, y que el costo de un activo construido por la empresa se determina usando los mismos principios aplicables a un activo adquirido; que por su parte, los párrafos 15, 17 y 18 de la NIC Nº 16 (modificada en 1998) y vigente a partir de 1 de enero de 2001, disponen de manera similar que el costo incluye a cualquiera directamente relacionado con la puesta en servicio del activo para el uso al que está destinado, que los costos de administración, así como otros gastos indirectos de tipo general, no constituyen un componente del costo, salvo que estuviesen relacionados directamente con la adquisición del activo, o bien con su puesta en servicio, y que el costo de un activo construido por la propia empresa se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de las propiedades, planta y equipo adquirido al exterior.

Que en el presente caso, tal como explica la recurrente en su escrito de respuesta al Requerimiento Nº 00094220, de fojas 36162 a 36166, el denominado "overhead" o trabajo para el inmovilizado resulta de la activación de ciertos gastos indirectos (personal y operativos) como consecuencia de una política corporativa que es establecida mediante un procedimiento de dos etapas: 1) a través de la aplicación de un porcentaje predeterminado sobre ciertas cuentas, denominado "sub reparto del mes"; y 2) por diferencia respecto al monto resultante en 1) contrastado contra aquella cantidad establecida de conformidad con políticas corporativas, denominada "provisión para el inmovilizado", practicándose el registro contable mediante las cuentas 33 y 72⁶, y sin afectación directa de alguna de las cuentas a gasto.

Que autores tales como & ⁷ y ³, afirman que en el caso de activos construidos por la propia empresa, al no existir precio de compra del activo fijo, se deben asignar costos y gastos para calcular el costo de construcción que se asentará en los registros; que respecto de los materiales y la mano de obra directa de la construcción, no se presentan problemas porque son

⁶ Debe indicarse que la Cuenta 72 – Producción Inmovilizada, del Plan Contable General Revisado registra el costo de los trabajos efectuados por la propia empresa para sí misma. Este costo, previamente registrado según su naturaleza en la Clase 6, se deberá transferir a través de esta cuenta, a los rubros inmuebles, maquinaria y equipo o intangibles, según sea el caso, a efecto de incluirlos como parte del patrimonio.

⁷ KIESO, Donald E., WEYGANDT, Jerry J. Contabilidad Intermedia. LIMUSA y WILEY. México D.F., 2001, pág. 555 y 556.

⁸ BERNSTEIN, Leopold A. Análisis de Estados Financieros, Teoría, Aplicación e Interpretación. IRWIN. Traducido por DE LOS RIOS, Teresa. Barcelona, 1996, pág. 176.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

costos que se pueden determinar viendo directamente las órdenes de trabajo y materiales empleados en la construcción de los activos fijos, pero que sin embargo, la asignación de gastos indirectos o gastos generales, como electricidad, calefacción, seguros, depreciación de activos fijos, suministros, gastos por la supervisión de la construcción, entre otros, crea problemas especiales y la proliferación de diversos criterios, como por ejemplo, el de no cargar al costo del activo los gastos indirectos fijos; que no obstante ello, consideran que el más empleado es el de asignar al activo una porción a prorrata de los gastos generales para calcular su costo.

Que este criterio permite obtener una mejor asociación entre gastos e ingresos, hipótesis fundamental que se encuentra contenida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, dado que asigna los gastos indirectos asociados a la construcción tal como se procedería en el caso de la producción normal de un negocio; siendo que si se deja de asignar gastos indirectos se estaría subestimando el costo inicial del activo, lo que origina que los resultados sean reconocidos en el futuro de forma inexacta.

Que sobre este particular, en el caso resuelto mediante la Resolución Nº 06604-5-2002, este Tribunal acotó que para la determinación del valor de producción de un bien, las normas contables prescriben que deben acumularse todos aquellos conceptos que, de una u otra forma, tienen una relación con la obtención del bien y con su posterior puesta en uso; que de otro lado cuando la norma tributaria regula el valor computable de los bienes adquiridos y señala que también se incluyen otros conceptos similares que resulten necesarios para colocar los bienes en condiciones de ser usados, concuerda con lo dispuesto por las normas contables, excepto cuando precisa en forma expresa la exclusión de los intereses en todos los casos; y que atendiendo a que en las normas tributarias no existe dispositivo que señale en forma expresa o tácita que los gastos de administración y otros gastos generales, tratándose del valor de producción de un bien, no deban formar parte del valor depreciable, como sí lo hace en el caso de las cargas financieras, carece de sustento la afirmación en el sentido que tributariamente no es aceptable capitalizar los gastos indirectos; y en consecuencia, no existe motivo para establecer un tratamiento tributario distinto del financiero y contable respecto del denominado "margen de contribución al gasto"⁹.

Que en el caso de autos, la recurrente presentó información respecto de los conceptos que formaron parte de los gastos indirectos y que sobre los cuales aplicó la mecánica del subreparto y del ajuste que permitió determinar qué parte debía incluirse en costo de las obras en curso, apreciándose que detrajo de las Cuentas 62 – Cargas de Personal, 63 – Servicios Prestados por Terceros, 64 – Tributos y 65 – Cargas Diversas de Gestión (cuentas de gastos según el Plan Contable General Revisado antes citado), un porcentaje y un ajuste calculados para considerar el importe resultante como parte del costo de los activos fijos en curso, de fojas 35553 a 36166.

Que siguiendo este orden de ideas, se tiene que la contabilización realizada por la recurrente, se encontraba arreglada a lo dispuesto por la NIC Nº 16, atendiendo a que los conceptos considerados como parte del costo, razonablemente guardaban vinculación con aquellos gastos indirectos susceptibles de formar parte del costo de los activos fijos en curso; siendo importante acotar que en los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2000 y de 2001, así como en las notas explicativas de éstos, de fojas 41726 a 41801; no se ha dejado evidencia alguna respecto a que el importe de los activos incluyeran indebidamente los gastos indirectos que han sido incorporados al costo de éstos, no habiéndose tampoco evidenciado que desde el punto de vista contable se haya procedido al registro con prescindencia de lo establecido en la NIC Nº 16; que además debe considerarse que la Administración no cuestiona, sino por el contrario reconoce y valida el

⁹ El cual derivaba de la política corporativa que consideraba la inclusión en el costo de sus proyectos de inversión de un porcentaje estimado de diversos gastos incurridos por concepto de cargas de personal y otros gastos, tales como honorarios y comisiones.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

procedimiento seguido por la recurrente a efecto de cuantificar el importe de lo que denomina "overhead", el cual según ella misma demuestra, se sustenta en criterios objetivos y de aplicación uniforme.

Que adicionalmente, si bien resulta cierto que la contabilización de una operación no ajustada a los principios contables vigentes en un país no puede determinar un tratamiento impositivo específico y generar consecuencias fiscales, también lo es que en el caso bajo análisis no se ha producido este supuesto, tal como se ha indicado en el párrafo precedente.

Que a mayor abundamiento, respecto de lo indicado por la recurrente en el sentido que la empresa de auditoría PricewaterhouseCoopers ha emitido un documento, señalando que en los años 2000 y 2001 no existían los sistemas ni controles requeridos para identificar los gastos indirectos relacionados directamente con la construcción de obras y que el método de sub-reparto no cumplía con lo exigido por la NIC Nº 16, debe acotarse que éste tiene la calidad de opinión técnica de un tercero, respecto de un hecho que no fue objetado ni que en su momento ocasionó que la empresa encargada de auditar los estados financieros de la recurrente, emitiera un informe de auditoría calificado o con opiniones distintas de la favorable; debiendo acotarse que tampoco fue materia de cuestionamiento por la Administración (quien aceptó el costeo realizado).

Que además, de acuerdo con el objetivo y alcance del servicio prestado por la indicada compañía a la recurrente, éste era de carácter limitado, sin constituir un examen practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en el Perú, limitándose al análisis de la información que le fue proporcionada, habiendo seguido un procedimiento de alcance específico y limitado, y empleando bases selectivas y escogiendo muestras de los documentos, según refiere el propio documento, de fojas 44570 a 44600.

Que en consecuencia, la referida opinión no permite concluir que, en contra de lo realizado por la recurrente, de lo verificado en su oportunidad por los auditores externos, y de lo corroborado por la Administración, en el presente caso, la contabilización de las operaciones incumplía con lo dispuesto por la NIC Nº 16.

Que de este modo, siendo que la contabilización realizada por la recurrente se ciñe a lo dispuesto por la NIC 16, que no existe norma de naturaleza tributaria que establezca un tratamiento distinto para efecto del Impuesto a la Renta, que requiera la necesidad de efectuar una conciliación tributaria, generándose a este efecto una diferencia de naturaleza temporal, sino por el contrario guardando coherencia con el reconocimiento de estas erogaciones a través de cargos por depreciación; se concluye que el reparo practicado por la Administración se encuentra ajustado a ley, motivo por el cual corresponde confirmarlo y proceder del mismo modo, con este extremo de la resolución apelada.

- **Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley**

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley, y, en consecuencia, según el inciso i) de la mencionada norma, eran deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinaran las cuentas a las que correspondían.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 21º del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, disponía que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza a que se refería el inciso i) del aludido artículo 37º, se requería que se demostrara la existencia de dificultades



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demostrara la morosidad del deudor mediante la documentación que evidenciara las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hubieran transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta hubiera sido satisfecha; y que la provisión al cierre de cada ejercicio figurara en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, precisándose que la provisión, en cuanto a su monto, se consideraría equitativa si guardaba relación con la parte o el total que de acuerdo con lo expuesto se estimara de cobranza dudosa.

Que de conformidad con las normas glosadas y de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 06985-3-2007 y Nº 12364-1-2009, la provisión por deudas incobrables constituye una de las provisiones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos que acrediten: 1) la condición de incobrable, por cualquiera de las alternativas descritas en la norma, es decir, demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor, que puede acreditarse, entre otros, con el transcurso de más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; 2) el registro de la provisión que permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual deberá anotarse en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio; y, 3) la proporcionalidad de la deducción respecto del monto que califica como incobrable.

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 00094684, de fojas 26035 y 26036, notificado el 5 de abril de 2005, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito con la documentación respectiva la provisión para cuentas de cobranza dudosa deducida como gasto y registrada contablemente en la Cuenta 684110 Cobranza Dudosa Clientes, por S/. 116 093 698,71 y S/. 127 432 083,72, correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, de conformidad con lo establecido por el inciso i) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso f) del artículo 21º de su reglamento, y que además debía presentar el detalle de la provisión cargada a resultados en ambos ejercicios en medios magnéticos.

Que en respuesta la recurrente presentó el escrito de fojas 26017 a 26027, en el que indicó que el sustento de las provisiones observadas fue la morosidad de los deudores que se demostraba con la realización de diversos tipos de gestiones de cobro a sus clientes y el análisis periódico de los créditos concedidos, según los cuales se presentaban dificultades financieras que hacían previsible el riesgo de incobrabilidad, y añadió que la información almacenada en sus sistemas informáticos constituía sustento documentario válido de las gestiones de cobro que se efectuaron en los ejercicios acotados, más aún si por el tipo de negocio y su volumen de clientes, no resultaba práctico ni eficiente, el archivo de documentos físicos.

Que en el Anexo Nº 1 al resultado del citado requerimiento, de fojas 26028 a 26034, cerrado el 17 de octubre de 2005, se hizo referencia a lo señalado por la recurrente en el escrito presentado y que a fin de verificar su dicho y evaluar el sistema informático que controlaba sus gestiones de cobranza, se le solicitó una demostración respecto de una muestra seleccionada, como resultado de la cual se obtuvieron las siguientes conclusiones:

- Respecto del sistema llamador, que según la recurrente consistía en locuciones grabadas a través de la plataforma NAP, no había evidencia de su utilización pues no quedaba grabación ni copia de las llamadas efectuadas.
- En cuanto a la telegestión, que de acuerdo con aquélla consistía en recordar a los clientes su deuda pendiente telefónicamente a través de operadoras de empresas call center, en el sistema



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- no quedaba evidencia de la llamada realizada sino sólo se registraba la fecha de la devolución de la línea parcial y la del corte total.
- La notificación de deuda anterior efectuada en el recibo telefónico, se trataba de una comunicación al cliente que no calificaba como una gestión de cobranza.
 - Sobre el corte parcial y total, en el sistema sólo figuraban las fechas de los cortes parciales y totales realizados a cada cliente.
 - En relación con la notificación de baja del servicio mediante carta, en la que según la recurrente se detallaba la deuda pendiente de pago, se concedía al cliente un plazo de 15 días para regularizarla y que en caso contrario se le daría la baja como abonado, se señaló que la suspensión del servicio no constituía una gestión de cobranza.
 - Respecto a la gestión pre-judicial, que de acuerdo con aquella consistía en tercerizar la gestión de cobro a estudios de abogados, se indicó que solo presentó cartas de nueve gestores de julio y agosto de 2005, en las que se mencionaron que a pesar de las gestiones realizadas, como llamadas telefónicas, visitas, notificaciones o cartas y atención en oficina, no se logró la cobranza de las deudas, sin embargo, no se presentó alguna evidencia documentaria de las acciones de cobranza que los gestores manifestaron haber efectuado.
 - Si bien se presentaron copia de facturas de gestores pre-judiciales y de empresas de mensajería, emitidas en los años 2000 y 2001 por comisiones de recupero de deudas, no era posible relacionarlas con las facturas provisionadas como de cobranza dudosa, por encontrarse referidas a deudas que efectivamente llegaron a cobrarse.
 - En cuanto a las invitaciones a participar en planes de financiamiento, no calificaban como gestiones de cobranza, además, en el sistema solo figuraba la fecha en que se iniciaron tales invitaciones y su fecha final, por lo que dicha información no acreditaba su realización al no estar documentada.
 - Sobre el envío a la Central de Riesgo INFOCORP, presentó una carta del Gerente de Operaciones de INFOCORP de 30 de junio de 2005, que correspondía a una comunicación a dicha institución y no calificaba como una gestión de cobranza.
 - Las cartas de cobranza, mediante las cuales se comunicaba a sus principales clientes que tenían deudas pendientes de pago, no constituían gestiones de cobranza pues según lo indicado en dichos documentos, la deuda podía estar cancelada e incluso el cliente tenía que remitir información para que se registrara su cobranza.
 - En relación con los análisis periódicos de los créditos concedidos, se verificó que en sus sistemas informáticos solo se indicaba el número de recibo, la fecha de cancelación y la deuda pendiente de pago, y si bien la recurrente alegó que el hecho de tener dicha información en sus sistemas y que la provisión se efectuara solo respecto de deudas mayores a 120 días, implicaba un proceso de análisis, sin embargo no se evidenciaba la realización de tales análisis al haberse detectado en el detalle de la provisión de cobranza dudosa, comprobantes de la recurrente y de otras empresas del Grupo Telefónica, así como de empresas que prestan servicios de gestión pre-judicial.

Que estando a lo expuesto, en el citado anexo, la Administración dejó constancia que la recurrente no había demostrado documentariamente las gestiones de cobro realizadas a sus clientes morosos luego del vencimiento de la deuda, y que los análisis periódicos de los créditos concedidos quedaron desvirtuados, asimismo, que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 no tenía discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, la provisión para cuentas de cobranza dudosa, pues solo se consignó el importe total, y si bien el 13 de diciembre de 2003 legalizó un anexo que contenía el detalle de dicha provisión, aquél no existió al cierre de los referidos ejercicios, por lo que se reparó para efecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 las provisiones para cuentas de cobranza dudosa registradas contablemente como gastos en la Cuenta 684110, por no haberse sustentado su deducibilidad de acuerdo con lo dispuesto por la ley del mencionado impuesto y su reglamento.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que mediante Requerimiento Nº 00219285 y sus anexos respectivos, de fojas 41398 a 41402, notificado el 17 de octubre de 2005, se informó a la recurrente sobre los resultados de la fiscalización efectuada y se detallaron las observaciones realizadas, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 75º del Código Tributario, y en el punto 5 del Anexo Nº 1 al resultado de dicho requerimiento, de fojas 41383 y 41392 a 41394, cerrado el 14 de noviembre de 2005, se señaló que si bien respecto del sistema llamador o teleaviso, la recurrente presentó impresiones de pantallas, en ellas solo se indicaban las fechas en que se habrían efectuado las llamadas telefónicas, asimismo, la copia de las facturas de la empresa CREAVISAC solo demostraban que se contrató a terceros para realizar la grabación de locuciones que se cargaron en su sistema, y sobre la certificación del proveedor sobre la confiabilidad del sistema, solo entregó copia de una carta de UNISYS de 19 de abril de 2002, en la que se indicaba que el sistema fue instalado en 1997, sin embargo, no se proporcionaron las grabaciones específicas de las llamadas realizadas a cada cliente.



Que en el referido resultado, se añadió en cuanto a la telegestión, que adjuntó cartas de [S.A. y Atento de agosto y octubre de 2005, sin embargo, no presentó alguna evidencia documentaria de las acciones de cobranza que en ellas manifestaron haber realizado, asimismo, en relación con la gestión pre-judicial, presentó copia de los contratos celebrados con gestores pre-judiciales y de cartas y de reportes emitidos por ellos, los cuales algunos no consignaban firma, otros no tenían el monto adeudado, mientras que aquéllos que tenían nombre e importe de la deuda pre-impresa no especificaban los comprobantes adeudados, y otros figuraban con importes colocados a mano, y respecto al envío a INFOCORP, adjuntó siete modelos de cartas de notificación y listado de deudores a notificar que habría proporcionado a dicha empresa.

Que finalmente, en el anotado resultado, se señaló que luego de la evaluación efectuada a la información presentada por la recurrente mediante escrito de fojas 41343 a 41374, se mantuvo el reparo en mención.

Que en tal sentido, a continuación corresponde establecer si la recurrente cumplió con los requisitos previstos en la Ley del Impuesto a la Renta y en su reglamento, para la deducción del importe registrado como provisión por cuentas de cobranza dudosa, principalmente, con identificar a la cuenta por cobrar y demostrar la existencia del riesgo de incobrabilidad o morosidad del deudor.

Que respecto a la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, como se ha indicado, la recurrente alega haber mantenido un sistema informático que contenía la historia de las deudas de sus clientes, de conformidad con el que estableció dicho riesgo de incobrabilidad sobre la base de análisis periódicos y la aplicación de la política de provisionar las deudas con 120 días de antigüedad, según el criterio "tramo de atraso", que no existe norma que exija que el referido análisis deba sustentarse en un documento físico, lo que ha sido cuestionado por la Administración al considerar que ello no resultaba suficiente por haber detectado en el detalle de la referida provisión, comprobantes de pago de la propia recurrente y de empresas que prestan servicios de gestión prejudicial, así como deudas que fueron canceladas o refinanciadas.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos, se advierte que si bien la recurrente podía contar con información histórica de sus clientes almacenada en medios informáticos, no cumplió con proporcionar documentación fehaciente que acreditara que en los ejercicios acotados efectivamente hubiera hecho uso de tal información u otra existente para llevar a cabo análisis periódicos de los créditos otorgados, o que sustentara que en dichos periodos sus clientes presentaron dificultades financieras que implicaban un riesgo de incobrabilidad, más aún si las inconsistencias halladas en la conformación de la provisión, cuya deducción ha sido reparada, como la inclusión de deudas canceladas o refinanciadas, desvirtúan que se hubiera practicado un análisis particular por cada crédito.

 39 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que en cuanto a la morosidad del deudor, en el presente caso, no se ha invocado la existencia de protestos de los títulos que las contienen, ni el inicio de procedimientos judiciales, sino solo la realización gestiones de cobranza, que según la recurrente fueron de diversos tipos, como se detalla a continuación:

- Sistema llamador / Telegestión

Que a fojas 40310 a 40312 obran las impresiones de pantalla correspondientes a un ordenador, proporcionadas por la recurrente, en las que se aprecia la existencia de un sistema informático que registraría, según el ejemplo presentado, datos del abonado deudor, detalle de la deuda, las llamadas realizadas, entre otros, y a fojas 40305 a 40308 se aprecia la normativa teleaviso (sistema llamador o llamador a morosos), emitida por la Gerencia de Facturación y Cobros de la recurrente, en la que se describe dicho proceso y se indica que permitía efectuar llamadas a un cliente o grupo de clientes para transmitirles un aviso preestablecido, que la generación de llamadas era automática y que para tal efecto debía cargarse un archivo con la relación de los clientes, quienes escucharían un mensaje previamente grabado.

Que asimismo, obra copia de las cartas de 1 de agosto y 31 de octubre de 2005, remitidas por S.A.C. a la recurrente, a las que adjuntó una relación de llamadas realizadas en el ejercicio 2001 a la cartera de deudores asignada por ésta, de fojas 40181 a 40295, e indicó que al cierre del citado ejercicio no logró la cobranza de dichas deudas, a pesar de las gestiones efectuadas, y de manera similar se aprecia la copia de las cartas de 17 de agosto de 2005, remitidas por S.A. a la recurrente, de fojas 40179 y 40180, en las que señaló remitir listados con el detalle de las carteras asignadas en los ejercicios 2000 y 2001, de fojas 17996 a 18246 y 19559 a 19891, a efecto de gestionar su cobranza, y precisó que las acciones realizadas incluyeron llamadas telefónicas, visitas, notificaciones o cartas y atención en sus oficinas, y a fojas 15439 a 15786 obra copia de las facturas emitidas por las citadas empresas por los servicios de gestión de cobranza prestados a la recurrente.

Que por su parte, la Administración refiere haber comprobado durante la fiscalización, el funcionamiento de un sistema de control de cuentas de cobranza dudosa (sistema llamador) y, paralelamente, un sistema de "telegestión", que se realiza mediante empresas call center, a efecto de recordar, informar o comunicar a los abonados la existencia de deudas pendientes de pago con la recurrente.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente había implementado un sistema "llamador" que habría permitido efectuar llamadas a sus clientes morosos, y que adicionalmente contrató a empresas call center para realizar llamadas a fin de informar sobre tales deudas pendientes de pago.

Que sobre el particular, resulta preciso anotar que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han precisado la forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda, por lo que dicha gestión se puede efectuar por distintos medios, como puede ser por escrito, por llamadas telefónicas de carácter personal, no así de manera automática, personalmente, u otros medios tales como el correo electrónico, mensaje de texto, siempre y cuando se encuentre acreditada su efectiva realización y recepción por parte del deudor.

Que respecto a la documentación presentada consistente en cartas, reportes de listados y facturas, en relación con las gestiones de cobranza encargada a terceros, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 02976-2-2004 y Nº 07447-3-2008, la correspondencia o constancias presentadas por dichas empresas, deben estar



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado y debe demostrarse que las facturas corresponden a las deudas provisionadas al cierre del ejercicio materia de reparo.

Que de acuerdo con lo expuesto, en el presente caso, la recurrente no ha presentado medios probatorios a fin de acreditar que en efecto las referidas acciones se realizaron durante los ejercicios acotados y si correspondieron a las deudas provisionadas, cuya deducción ha sido reparada, ni se ha dejado constancia que hayan sido recibidas por los deudores a fin de acreditar su morosidad.

- Notificación de deuda mediante recibo

Que conforme se observa de fojas 20445 a 25281, la recurrente proporcionó copia de recibos mensuales emitidos a sus clientes, en cuya parte inferior izquierda se consigna un recuadro con el monto de la deuda anterior pendiente de pago hasta cierta fecha, así como la indicación expresa que de encontrarse al día en sus pagos, debía ignorar dicha deuda; sin embargo, la Administración desconoció su carácter de gestión de cobranza por constituir más bien una comunicación y no tener carácter activo.



Que de la revisión de referida documentación se aprecia que su finalidad era informar sobre el costo de los servicios de telefonía fija consumidos o utilizados en un período de facturación determinado, y si bien se adicionó un aviso sobre la deuda anterior, ello solo obedecía a una finalidad meramente informativa, pues no se hizo referencia expresa a su exigencia de pago lo que se encuentra corroborado con la indicación de no tomarse en cuenta de haber sido cancelada, con lo cual se evidencia que no obedecía a un requerimiento de pago sino a la información arrojada en forma automática por los sistemas de la recurrente a una determinada fecha.

Que de otro lado, la Carta C.310-GG.GUS.GL/2006 de 28 de abril de 2006, de foja 42938, presentada en la instancia de reclamación, no se encuentra dentro de las restricciones a que se contrae el artículo 141º del Código Tributario, al no encontrarse posibilitada la recurrente de presentarla durante la fiscalización, por no haber contado con ella en dicha oportunidad, según la fecha de recepción que consigna; sin embargo, de su revisión se advierte que constituye una opinión del Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones (OSIPTEL), emitida en respuesta a lo solicitado por la recurrente, en la que considera que la comunicación de la deuda incluida en el recibo telefónico constituye un acto de gestión de cobranza, debido a que mediante ella los usuarios notificados toman conocimiento sobre el monto que adeudan.

Que en tal sentido, la referida opinión del ente regulador debe ser tomada dentro de su ámbito de actuación, es decir, los servicios de telecomunicaciones, mas no así como una opinión vinculante en materia tributaria, cuyo pronunciamiento corresponde a este colegiado, que como se ha indicado precedentemente, no considera que la referida inclusión de la deuda anterior por sí sola constituya una acción de cobranza.

Que asimismo, lo expuesto resulta aplicable a lo dispuesto por la Ley Nº 28870, para optimizar la gestión de las entidades prestadoras de servicios de saneamiento, y su reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 006-2007-EF, más aún si en el artículo 2º del mencionado reglamento, señala que es aplicable solo a las empresas de saneamiento y no a las de telefonía como es el caso de la recurrente.

Que lo establecido por este Tribunal en la Resolución Nº 01657-4-2007, se encuentra referido a un caso en que el contribuyente acotado era una empresa prestadora de servicios de saneamiento,

 41 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

motivo por el cual se citaron como normas aplicables la Ley Nº 28870 y su reglamento, y se estableció que si bien aquél consignó únicamente el saldo de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances sin discriminar, este requisito se cumplía si lo hubiese consignado en otros libros o registros en forma discriminada o en hojas sueltas anexas legalizadas, que debían contener los datos de identificación correspondientes.

Que en consecuencia, al haberse verificado que los mencionados recibos telefónicos no contienen una exigencia de pago manifiesta respecto de la deuda vencida ni el detalle de ésta, no siendo posible su vinculación con las provisiones efectuadas, no puede considerarse que a través de dicho mecanismo se haya realizado gestión de cobranza alguna a fin de sustentar las provisiones reparadas.

- Corte parcial y total del servicio

Que esta medida, según lo ha reconocido la recurrente, no constituye un requerimiento de pago expreso, sino una manifestación de voluntad a efecto de que el deudor cumpla con la prestación debida, asimismo, este Tribunal ha establecido en la Resolución Nº 05349-3-2005, que las órdenes de corte de los servicios prestado, no corresponden a acciones de cobranza.

Que en tal sentido, las medidas que la recurrente alega haber adoptado se refieren a la continuación en la prestación del servicio o a su otorgamiento de manera limitada (corte parcial) que serán materia de una futura contraprestación, distinta e independiente de aquélla cuyo pago no fue satisfecho oportunamente, por lo que no necesariamente pueden servir como mecanismos de coerción del pago de deudas vencidas, por cuanto el cliente moroso podría optar por no contar con el servicio o contratar los servicios de un tercero.



- Notificación de baja

Que a fojas 15791 a 16455 obran copias de comprobantes de pago emitidos por Transporte S.A.C. – TUMSAC y SERPOST por concepto de envío o distribución de cartas de baja final / notificación Telefónica, así como facturas emitidas por Xerox del Perú y ENOTRIA por servicios de impresión de cartas/avisos de cobranza/baja.

Que conforme con el criterio de este Tribunal antes mencionado, las órdenes de corte y rehabilitación de los servicios prestados no constituyen acciones de cobranza, por tanto, las notificaciones de baja o suspensión definitiva del servicio a que alude la recurrente para sustentar las provisiones reparadas, por sí solas, no califican como acciones de cobranza, y si bien, según señala, en las referidas cartas se detallaba la deuda pendiente de pago y se concedía a los clientes morosos un plazo para regularizarlas, bajo sanción de darlos de baja como abonados, no se ha acreditado que su contenido hubiese correspondido a la exigencia coercitiva de pago de deudas vencidas e identificadas, adicionalmente, no se ha demostrado que las indicadas cartas hubiesen sido notificadas a los deudores durante los ejercicios acotados ni que estuvieran vinculadas con las deudas provisionadas cuya deducción fue reparada.

- Gestiones pre-judiciales a través de terceros

Que a fojas 39873 a 40170 obran copias de los contratos de locación de servicios celebrados por la recurrente con diversas personas naturales y jurídicas, mediante los cuales estas últimas se obligan a prestar el servicio integral de gestión de cobranza a clientes morosos de las empresas que formaban parte del Grupo Telefónica, entre las cuales se encontraba aquélla, durante los ejercicios gravables materia de acotación, sin embargo, tales contratos no acreditan las gestiones

 42 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

que señala haber realizado con relación a los clientes que, según refiere, se encontraban en gestión pre-judicial.

Que adicionalmente, a fojas 39197 a 39871, obran copias de las cartas y facturas emitidas por las mencionadas empresas de cobranza, en las que daban cuenta de las gestiones que habrían llevado a cabo, no obstante, como ya se ha indicado, al respecto este Tribunal en las Resoluciones Nº 02976-2-2004 y Nº 07447-3-2008, ha señalado que la correspondencia o constancias presentadas por terceros encargados de las referidas gestiones, deben estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite los actos que en ellas se afirma se han efectuado, lo que no ha sucedido en el caso de autos.

- Invitaciones a financiamientos

Que según lo señalado por la recurrente, envió a sus clientes deudores invitaciones para participar en planes de financiamiento.

Que a efecto de establecer si el referido mecanismo, que la recurrente alega haber realizado, correspondía a una gestión de cobranza, aquélla debió proporcionar la documentación y demás elementos probatorios que sustentaran tal afirmación, lo que no ha ocurrido conforme se aprecia de autos, siendo además que dichas invitaciones por sí solas no califican como gestiones de cobranza.

- Envío a centrales de riesgo – INFOCORP

Que a fojas 39194 y 39195, obra la carta de 1 de agosto de 2005, emitida por INFOCORP – EQUIFAX a la recurrente, en la que aquélla confirma que las deudas contenidas en los listados que acompaña, de fojas 36174 a 39185, formó parte de las diversas carteras que le fueron remitidas por ésta en los ejercicios acotados, e indica que durante dichos períodos se enviaron notificaciones a cada uno de los deudores requiriéndoles el pago de las deudas vencidas, conforme con los modelos de cartas de notificación que también adjunta, de fojas 39186 a 39192.

Que como se ha señalado, en las Resoluciones Nº 02976-2-2004 y Nº 07447-3-2008, este Tribunal ha establecido que la correspondencia o constancias presentadas por terceros encargados de gestiones de cobranza, deben estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado.

Que sin embargo, según se aprecia de autos, no se ha presentado la documentación u otros medios probatorios que acreditaran que efectivamente se hubieran llevado a cabo las acciones de cobranza que la recurrente alega se habrían efectuado a través de la mencionada central de riesgo.

Que en tal sentido, no se ha demostrado que durante los ejercicios acotados los clientes morosos hubieran sido requeridos para que cumplieran con pagar deudas provisionadas cuya deducción ha sido reparada.

- Cartas de cobranza a principales clientes

Que se verifica de autos a fojas 25282 a 25555, cartas remitidas por el área de Seguimiento de Cobranzas de la recurrente, mediante las cuales se informa a determinados clientes sobre la existencia de deuda pendiente de pago y expresamente se les exige su pago.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que si bien del contenido de los referidos documentos se aprecia que corresponderían a gestiones de cobro de deudas vencidas, en ellos no se consignó el detalle de dicha deuda ni se identificaron los comprobantes de pago emitidos para tal efecto.

Que asimismo, de los actuados en el presente caso, no es posible establecer que las indicadas cartas hayan sido efectivamente recibidas por los clientes de la recurrente durante los ejercicios acotados, por lo que no permiten sustentar, respecto de los deudores a que ellas se refieren, la realización de gestiones de cobranza a través de dicho mecanismo.

Que en atención a lo expuesto, no puede afirmarse que los mecanismos empleados por la recurrente antes descritos, hayan acreditado la morosidad de sus clientes deudores mediante documentación que evidenciase las gestiones de cobro realizadas luego del vencimiento de la deuda.

Que en consecuencia, del análisis de los elementos probatorios proporcionados por la recurrente, no se ha demostrado que existieran dificultades financieras del deudor que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad ni la realización de gestiones de cobranza que acreditaran la morosidad del deudor, por lo que al no cumplirse con uno de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, para permitir la deducción de las cuentas provisionadas como incobrables, el reparo se encuentra arreglado a ley, y corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que al haberse establecido el incumplimiento de uno de los requisitos exigidos por las citadas normas para la deducción de las provisiones de cobranza dudosa reparadas, resulta irrelevante analizar el cumplimiento del requisito referido a su registro contable en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

• Cargas financieras

Que el inciso a) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que para establecer la renta neta de tercera categoría eran deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por su constitución, renovación o cancelación, siempre que hubieran 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 el artículo 61º de la referida ley señalaba que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produjeran por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituían resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 02792-4-2003, para la sustentación de gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de dichos gastos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que el criterio citado fue complementado mediante la Resolución Nº 01317-1-2005, en la que se ha indicado 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 era necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que sobre la base de los mencionados pronunciamientos, en la Resolución Nº 00261-1-2007, este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) Que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) Que los gastos financieros deben acreditarse 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 endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) Que los préstamos hayan fluído a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que mediante los Anexos Nº 1 a los Requerimientos Nº 00094679 y Nº 00094680, de fojas 28123, 28124, 30002 y 30003, notificados el 15 de marzo de 2005, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara el destino de los recursos obtenidos por préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo registradas en sus estados financieros al inicio y cierre de los ejercicios 2000 y 2001, detallados en los Anexos Nº 2 a Nº 5, de fojas 28119 a 28122 y 29998 a 30001, para lo cual debía presentar contabilización de los ingresos, amortizaciones (registro contable y estados de cuenta corriente del banco), flujos de caja, contratos, entre otros, asimismo, que desagregara la cuenta 67 Cargas Financieras al 31 de diciembre de 2000 y 2001, los intereses, comisiones y diferencias de cambio generadas por cada una de las operaciones de financiamiento antes indicadas y que fueron cargadas al resultado del ejercicio, así como que señalara la cuenta de gastos utilizada para dicho registro.

Que en los Anexos Nº 1 a los resultados de los citados requerimientos, de fojas 28113 a 28115 y 29994 a 29996, cerrados el 17 de octubre de 2005, se dejó constancia que la recurrente exhibió información y documentación relacionada con operaciones de solicitud de créditos, el ingreso a su contabilidad, renovaciones de préstamos, amortizaciones del crédito y/o intereses, asientos contables de provisión de intereses, detallados en los Anexos Nº 2 a Nº 5 de dichos resultados, asimismo, se señaló que de la evaluación de dicha documentación no se acreditó que los recursos obtenidos por las diferentes fuentes de financiamiento (préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo) hubieran sido utilizados en actividades necesarias para mantener la fuente, y que según el análisis de los flujos de caja de los ejercicios fiscalizados, sus saldos eran positivos, es decir, que sus obligaciones corrientes eran cubiertas por sus propios ingresos, incluso sus inversiones, a excepción del mes de febrero que arrojaba saldo negativo.

Que asimismo, en los mencionados resultados de requerimientos, se señaló que del análisis de la documentación e información proporcionadas, se concluyó que la recurrente sustentó el registro de las operaciones contables para efecto financiero, mas no acreditó la causalidad o necesidad del gasto o su relación con la actividad generadora de renta gravada, más aún si el flujo de caja exhibido demostraba que disponía de liquidez para cubrir sus gastos operativos e incluso sus inversiones, a excepción del mes de febrero, y según manifestó no llevaba un control que permitiera identificar el destino de cada préstamo que generó las cargas financieras deducidas como gasto.

Que mediante Requerimiento Nº 00219285 y sus anexos respectivos, de fojas 41398 a 41402, notificado el 17 de octubre de 2005, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 75º del Código Tributario, la Administración informó a la recurrente sobre los resultados de la fiscalización efectuada y detalló las observaciones realizadas, entre otras, por cargas financieras de los ejercicios 2000 y 2001, debido que no acreditó que los recursos obtenidos por las diferentes fuentes de financiamientos hubieran sido destinados a actividades propias y/o necesarias para mantener la fuente generadora de renta gravada, a fin que presentara los descargos respectivos sustentados documentariamente.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de fojas 41346 a 41374, en el que indicó que la Administración cuestionaba la falta de acreditación del uso dado a los recursos obtenidos de las diversas fuentes de financiamiento, sin tener en cuenta las inmensas inversiones realizadas desde su privatización en el mejoramiento de la red de telefonía nacional y en la adquisición, mejoramiento y ampliación de centrales telefónicas que permitieron el desarrollo de la telefonía en el país y el cumplimiento de las metas establecidas por los organismos reguladores, asimismo, alegó que la exigencia de sustentar el destino de los recursos a partir de pruebas que identificaran el empleo de cada sol obtenido, resultaba de imposible cumplimiento por la naturaleza de bien fungible del dinero y porque la Ley del Impuesto a la Renta no establecía ninguna exigencia especial para acreditar el destino dado a los créditos, por lo que correspondía utilizar mecanismos razonables e idóneos atendiendo a las características del hecho materia de probanza.

Que en el referido escrito agregó que la prueba idónea para acreditar el destino de los créditos obtenidos eran los Estados de Flujos de Efectivo que evidenciaban los ingresos y salidas de dinero ocurridos durante el ejercicio, clasificándolos en tres tipos de actividades -operación, inversión y financiamiento-, de cuyo análisis la Administración podría determinar el destino dado a los financiamientos obtenidos, no siendo exigible ninguna prueba adicional por ser de imposible cumplimiento, y que según dichos estados de flujo de los años 1995 a 2001 que adjuntó, los financiamientos fueron utilizados para realizar inversiones en activos productivos y para pagar créditos obtenidos en años anteriores utilizados también en la ejecución de inversiones, sin embargo, la Administración sólo había tomado en cuenta las inversiones realizadas en los ejercicios fiscalizados y no las efectuadas desde el año 1996 que generaron pasivos que tuvieron que ser cubiertos en años posteriores.

Que en el punto 1 del Anexo Nº 1 al resultado del mencionado requerimiento, de fojas 41383, 41396 y 41397, cerrado el 14 de noviembre de 2005, se señaló que en el análisis efectuado la recurrente dejó de lado el efectivo proveniente de actividades de operación, lo que ratificaba que sus ingresos por operaciones podían cubrir sus gastos operativos e incluso sus inversiones, es decir, que no se mostraba la necesidad de financiamiento de terceros, asimismo, al no llevar un control que permitiera identificar el destino de los recursos obtenidos por las diferentes fuentes de financiamiento que originaron la carga financiera deducida como gasto y de la evaluación efectuada al Flujo de Caja, no se pudo verificar que dichos recursos se utilizaron en actividades necesarias para mantener la fuente generadora de renta gravada, por lo que luego de la evaluación efectuada a la información presentada, se mantuvo el reparo por cargas financieras.

Que no obstante, conforme se aprecia del Anexo Nº 1.13 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008311 y el Anexo Nº 1.7 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008312, de fojas 42678 a 42683 y 43250 a 43255, a pesar de las conclusiones arribadas en la fiscalización y la imposibilidad de evaluar la causalidad de los gastos por no haberse sustentado el destino de los recursos obtenidos, la Administración, tomando como elemento de análisis los flujos de caja de los ejercicios 2000 y 2001 presentados por la recurrente, de fojas 41517 y 41518, reconoció que en el mes de febrero de ambos años se requirió financiamiento externo, por lo que reparó la parte que consideró no sustentada del total de las cargas financieras en cada ejercicio.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración reparó los gastos deducidos en los ejercicios 2000 y 2001 por intereses, comisiones y diferencias de cambio generados por préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo correspondientes a la recurrente, al considerar que dichos gastos no se encontraban vinculados con la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora, debido a que del análisis de los flujos de caja de los ejercicios acotados y de la comparación de los ingresos y los gastos operativos y pagos por inversiones



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

realizadas en dichos períodos, con excepción del mes de febrero, se obtuvieron saldos positivos en ambos años, lo que evidenciaba que no hubo necesidad de recurrir a financiamiento externo.

Que conforme con las normas sobre la materia y los criterios establecidos por este Tribunal antes citados, a fin de permitir la deducción de gastos financieros, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los financiamientos, y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos.

Que de autos se tiene que los financiamientos obtenidos por la recurrente tuvieron diversas fuentes, como préstamos del N.A., Banco

Bank, Banco N.A., Banco - Bco. N.A., Banco s e ING Bank; papeles comerciales de primera a cuarta, sexta a octava, décima, undécima, décima tercera a décima quinta y decima sexta emisión (series B, C, D, E, F, J e I); bonos de 1º Prog. Serie Única (primera a séptima emisión), 2º Prog. Serie Única (segunda y tercera emisión); y, deudas a largo plazo de Telefónica S.A., N.A. - Operaciones SWAP, JP Morgan Chase - Swap Moneda, Banco Co., Banco, Bell Telephone Meg. Bank. CAF, ABN -

Que como se ha señalado mediante los Requerimientos Nº 00094679, Nº 00094680 y Nº 00219285, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara documentariamente el destino de los recursos obtenidos por los préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo consignados en sus estados financieros al inicio y cierre de los ejercicios 2000 y 2001, para lo cual debía presentar la contabilización de tales ingresos, sus amortizaciones (registro contable y estados de cuenta corriente del banco), flujos de caja, contratos, entre otros.

Que a fin de sustentar la deducibilidad de los intereses, comisiones y diferencias de cambio generados por dichas fuentes de financiamiento, la recurrente presentó la documentación detallada en los Anexos Nº 2 a Nº 5 de los Resultados a los Requerimientos Nº 00094679 y Nº 00094680, de fojas 26745 a 26765, 26867 a 26878, 27265 a 27300, 28047 a 28112, 28781 a 28796, 28941 a 28951, 29193 a 29216 y 29928 a 29993, consistentes en reportes de asientos contables por renovación de préstamos, valorización por diferencias de cambio, pagos y amortizaciones, ingresos de préstamos, reclasificación de cuentas por pagar, provisiones, transferencias, entre otros, cartas dirigidas a bancos solicitando transferencia de pagos, cancelación o amortización de deudas, créditos y renovaciones de créditos, estados de cuenta bancarios, copia de estados de intereses de créditos a corto plazo, carta dirigida a un banco comunicando la tasa de interés del préstamo, copia de notas de abono de un banco, cuadros de intereses devengados en forma mensual, solicitudes de disposición dirigidas a un banco, entre otros.

Que de la revisión de los documentos proporcionados, se advierte que se encuentran referidos a demostrar la existencia de operaciones de endeudamiento, su registro contable, amortizaciones y pago de intereses, comisiones y diferencias de cambio, entre otros, es decir, el origen o ingreso de los recursos provenientes de los financiamientos que generaron las cargas financieras materia de reparo, sin embargo, no se advierte que hubiese sustentado documentariamente que los recursos obtenidos hayan sido utilizados en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente, y si bien como resultado del Requerimiento Nº 00219285 presentó los Estados de Flujos de Efectivo Auditados de los años 1995 a 2001, estos mostraban cifras en términos netos que no permitían analizar por separado



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

las principales categorías de ingresos, cobros y pagos brutos procedentes de las actividades de inversión y financiación de la recurrente, por lo que tampoco acreditaron dicha vinculación, observándose además que tales estados no cumplen con lo señalado en el párrafo 21 de la Norma Internacional de Contabilidad NIC 7¹⁰, cuyo texto es reproducido en el Manual para la Preparación de la Información Financiera aprobado por Resolución Conasev Nº 103-99-EF/94.10, respecto a su forma de presentación.

Que asimismo, si bien presentó un control permanente de bienes del activo fijo¹¹ en medios magnéticos, que conjuntamente con el Estado de Flujo de Efectivo hubiera permitido verificar la inversión efectuada por la recurrente con los mencionados recursos, conforme se dejó constancia en los Requerimientos Nº 00094679 y Nº 00094680 los datos referidos a los activos fijos informados mediante dichos medios magnéticos no cuadraban con los importes contabilizados, lo cual le restaba fehaciencia, por lo que se solicitó a la recurrente la presentación de la Base de Datos del Control de Activos Fijos de los ejercicios 2000 y 2001, siendo que en los Anexos Nº 1 de los resultados de los citados requerimientos, de fojas 28113 a 28115 y 29994 a 29996, se señaló que la referida base de datos fue observada, de acuerdo con lo indicado en los resultados de los Requerimientos Nº 219220, 219224, Nº 1219231 y Nº 219249, en virtud a los cuales se formularon reparos a la deducción de la depreciación de dichos ejercicios.

Que tampoco presentó planes y/o proyectos de inversión, contratos que acreditaran la realización de tales inversiones, comprobantes de pagos que sustenten las adquisiciones, presupuestos, cotizaciones, entre otros; pese a habérselo solicitado mediante los requerimientos antes citados, ya que teniendo en cuenta el volumen de éstas, que alegó haber realizado, debió presentar por lo menos análisis muestrales documentados; sin embargo, se limitó a señalar que sustentar el destino de dichos recursos a partir de la identificación del empleo de cada sol resultaba de imposible cumplimiento, exigencia que no había sido requerida.

Que en tal sentido, los medios probatorios aportados por la recurrente sólo reflejaron los registros contables de los financiamientos o su origen, y no demostraron que los recursos provenientes de dichos financiamientos hubieran sido empleados en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente, conforme alegó.

¹⁰ Oficializada por el Consejo Normativo de Contabilidad mediante Resolución Nº 015-98-EF/93.01 de 14 de diciembre de 1998.

.....
Presentación de los Flujos de Efectivo por Actividades de Inversión y de Financiación

21. Una empresa debe presentar separadamente las grandes clases de entradas y salidas brutas de efectivo resultantes de sus actividades de inversión y de financiación, excepto en la medida en que los flujos de efectivo descritos en los párrafos 22 y 24 se presenten como flujos netos.

.....
Presentación de Flujos de Efectivo Netos

22. Los flujos de efectivo resultantes de las siguientes actividades de operación, inversión o financiación pueden presentarse como flujos netos:

(a) entradas y salidas de efectivo por cuenta de clientes cuando los flujos de efectivo reflejan las actividades del cliente, más bien que las de la empresa; y

(b) entradas y salidas de efectivo relacionadas con partidas de rápida rotación, cuyos montos son elevados y con vencimientos a corto plazo.

24. Los flujos de efectivo asociados con cada una de las siguientes actividades de una institución financiera pueden presentarse como flujos netos:

(a) entradas y salidas de efectivo por la aceptación y reembolso de depósitos a plazo fijo;

(b) la colocación y el retiro de depósitos en otras instituciones financieras; y

(c) los adelantos y préstamos en efectivo otorgados a clientes y los reembolsos de los mismos.

¹¹ El inciso f) del artículo 22º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto 122-94-EF, aplicable al caso de autos, disponía que las empresas debían llevar un control permanente de los bienes del activo fijo en libros auxiliares, tarjetas o cualquier otro sistema de control, en que se registraría la fecha de adquisición, el costo, los incrementos por revaluación, los ajustes por diferencias de cambio, las mejoras de carácter permanente, los retiros, la depreciación, los ajustes por efecto de la inflación y el valor neto de los bienes.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que si bien la recurrente indicó que las sumas provenientes de los financiamientos fueron destinadas a realizar inversiones y amortizar préstamos obtenidos en años anteriores, como ya se ha señalado anteriormente, no precisó las operaciones específicas relacionadas con tales financiamientos, ni presentó ni ofreció elementos probatorios que hubieran permitido verificar si se cumplió con el principio de causalidad.

Que asimismo, el cuadro contenido en el escrito de foja 41372, mediante el cual la recurrente pretende sustentar que las inversiones en activos productivos durante los años 1995 a 2001 se efectuaron en virtud de los financiamientos obtenidos, sólo contiene montos globales de los rubros de inversión y montos netos de las partidas de financiación por cada ejercicio, lo que constituye información genérica y no un análisis detallado con documentación sustentatoria de las operaciones que aduce haber realizado.

Que lo alegado por la recurrente, en el sentido que la Administración reparó el uso dado a los recursos obtenidos de las diversas fuentes de financiamiento sin considerar las inmensas inversiones que habría realizado en el mejoramiento de la red de telefonía nacional y las centrales telefónicas, no es atendible, toda vez que el hecho de haber realizado dichas inversiones no la exceptuaba de la obligación de acreditarlas documentariamente, de manera razonable, mediante análisis muestrales documentados de dichas inversiones, como se ha señalado precedentemente, a partir de los cuales se hubiera podido verificar la vinculación de tales recursos con la obtención de rentas gravadas y/o el mantenimiento de la fuente, lo que no hizo.

Que asimismo, no resulta pertinente el argumento de la recurrente sobre la imposibilidad de acreditar el destino de los recursos a partir de pruebas que identificaran el empleo de cada sol obtenido, dado que lo que se le solicitó, conforme se indicó en los requerimientos antes mencionados, es que sustentase de qué manera utilizó los recursos provenientes de los endeudamientos, que generaron los gastos financieros reparados, a fin de establecer la referida vinculación con sus actividades gravadas, y no la identificación específica del uso dado a cada sol obtenido de dicho financiamiento.

Que de otro lado, también obra en autos los flujos de caja de los años 2000 y 2001, así como los Estados de Flujos de Efectivo, que forman parte de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de los años 1998 a 2001, de fojas 28116, 29997, 41082 y 41795, los cuales como ya se ha señalado, no muestran por separado las principales categorías de cobros y pagos procedentes de las actividades de inversión y financiación, por lo que por sí solos no son suficientes para examinar la vinculación de los préstamos y demás fuentes de financiamiento con la obtención de las rentas gravadas, lo que no se desvirtuaría aún si se meritara la información contenida en los "Análisis e Interpretación de los Estados de Flujos de Efectivo por los años terminados al 31 de diciembre de 1995 a 31 de diciembre de 2001", elaborado sobre la base de los estados financieros auditados, ni en la Evaluación Financiera del uso de los financiamientos recibidos por la Compañía en los años 1995 a 2001", de fojas 42781 a 42793 y 42795 a 42808.

Que al respecto, resulta preciso reiterar que para la sustentación del gasto materia de reparo, no era suficiente la presentación del registro contable del abono o ingreso de los financiamientos, de los Estados de Flujos de Efectivo o de los flujos de caja que demostraran el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas y otras actividades vinculadas con el giro del negocio, sino que conforme con el criterio establecido en la Resolución Nº 01317-1-2005 antes señalada, a efecto de acreditar el destino de los recursos obtenidos, es necesario contar con la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran verificar en forma específica la vinculación de los financiamientos con la obtención de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, tal como sería un control permanente de bienes del activo fijo que permitiera verificar las inversiones realizadas en dicho rubro, planes y/o proyectos de inversión,



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

contratos que acreditaran las inversiones realizadas, análisis muestrales documentados con comprobantes de pagos que sustentaran tales adquisiciones, presupuestos, cotizaciones, entre otros, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Que asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 11743-2-2007 invocada por la recurrente en sus alegatos, no resulta aplicable, pues en el caso materia de análisis la Administración no ha cuestionado las decisiones financieras que aquélla habría adoptado, sino que se reparó el gasto por cargas financieras debido a que no sustentó la vinculación entre los recursos obtenidos de los endeudamientos antes señalados y sus actividades gravadas.

Que de lo expuesto, se tiene que los conceptos materia de reparo no fueron debidamente sustentados conforme con lo establecido por las normas y criterios antes glosados, no habiendo la recurrente cumplido con proporcionar documentación que demostrara el destino o utilización de los financiamientos vinculados a éstos o que estuvieron relacionados con sus actividades gravadas, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, por lo que no procedía su deducción en los ejercicios acotados y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo por el importe determinado en la fiscalización y confirmarse la apelada en este extremo.

Que si bien la recurrente señala que las pérdidas por la diferencia de cambio provenientes de los financiamientos, materia de reparo, son deducibles, incluso si se considera que tales financiamientos no fueron destinados a operaciones gravadas, de acuerdo con el criterio expuesto por la Intendencia Nacional Jurídica SUNAT en el Informe Nº 234-2009-SUNAT/2B0000, en el sentido que para fines del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas deberán considerar cualquier pérdida por diferencia de cambio sin importar la operación con la cual tal pérdida pudiera vincularse, sea que ésta genere renta de fuente peruana o de fuente extranjera e incluso si dicha operación no fuese realizada de manera frecuente o no corresponda al giro principal del negocio, el referido informe no es vinculante para este Tribunal .

Que de otro lado, si bien la referida diferencia de cambio carece de la naturaleza de gasto como lo define el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, el análisis para su deducción debe realizarse al amparo del artículo 61º de la misma ley, conforme lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 01003-4-2008 y Nº 02147-5-2010, al señalar que tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto del valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones.

Que si bien la recurrente indica que mediante Sentencia Casatoria Nº 3412-2008 de 20 de abril de 2010, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, se estableció que no es exigible la identificación del destino dado al efectivo originado en préstamos ya que a partir del análisis de los flujos de efectivo auditados, se determinó que los fondos se utilizaron en la adquisición de activos fijos, cumpliéndose en tal virtud con el inciso a) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta, por lo que considera que resulta de aplicación dicho criterio a su caso; ello no es atendible, pues de la revisión de la mencionada resolución, se aprecia que la cuestión sobre la cual se planteó y resolvió la casación está referida a la prohibición de actuar medios probatorios respecto de hechos nuevos en sede judicial; debiéndose además indicar que, en todo caso, dicha resolución no tiene carácter vinculante para los órganos administrativos¹².

¹² De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 22º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 017-93-JUS, las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las Ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

Según el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 013-2008-JUS, cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que por su parte, en la apelada la Administración dejó sin efecto la proporcionalidad aplicada para calcular este reparo en la etapa de fiscalización, por lo que incrementó su importe en cada ejercicio acotado, considerando la totalidad de las cargas financieras no sustentadas, originalmente reparadas en la fiscalización.

Que según el artículo 127º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 981¹³, el órgano encargado de resolver se encuentra facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a cabo para el efecto, cuando sea pertinente, nuevas comprobaciones, asimismo, mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos y, en caso de incrementarlos, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante, a fin que formule sus alegatos dentro de los 20 días hábiles siguientes.

Que toda vez que la Administración en el presente caso incrementó el importe del reparo en la etapa de reclamación, debió comunicar dicho incremento a la recurrente a fin de que ésta ejerciera su derecho de formular los alegatos que considerara pertinentes; sin embargo, no consta en autos que aquélla hubiera cumplido con efectuar tal comunicación, lo cual se aparta del correcto ejercicio de su facultad de reexamen, en consecuencia, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109º del citado código, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo de los procedimientos establecidos, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración cumpla con lo dispuesto por el artículo 127º antes indicado.

- **Saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores**



Que tal como reconoce la propia Administración, si bien en las declaraciones del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 y 1999 se establecieron saldos a favor de la contribuyente, de fojas 43816 a 43834, en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0001756 y Nº 012-003-0006176 se ha determinado la inexistencia de éstos, a efecto de su aplicación contra el tributo correspondiente al año 2000, al haberse establecido un impuesto resultante determinado de oficio; que la impugnación contra los citados valores ha sido resuelta mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140003525, de fojas 43801 a 43813, que se encuentra en la instancia de apelación mediante el Expediente Nº 9704-2005, y la Resolución de Intendencia Nº 0150140006683, de fojas 43856 a 44011, cuya apelación ha sido resuelta mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 16603-4-2010 de 17 de diciembre de 2010 (Expediente Nº 1248-2008).

Que en tal sentido, toda vez que la procedencia del saldo a favor se encuentra directamente relacionada con lo que se resuelva en los Expedientes Nº 9704-2005 y Nº 1248-2008 antes citados, lo que determinará el importe del Impuesto a la Renta correspondiente a los ejercicios gravables 1998 y 1999, y siendo que en la antes mencionada resolución del Tribunal Fiscal se ha declarado la nulidad de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0006176, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso tributario iniciado en el Expediente Nº 9704-2005, a efecto de determinar la procedencia en la aplicación de este importe.

- **Gastos objetados en ejercicio 2001 y considerados devengados en el año 2000**

Que en el Anexo Nº I.2 de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008312, de fojas 43086 a 43092, la Administración refiere que en el ejercicio 2001 se cargaron a las Cuentas 635102, 665110 y 669900, asientos contables de gastos devengados y cancelados en los ejercicios 1997 a 2000, no

¹³ Publicado el 15 de marzo de 2007, vigente a partir del 1 de abril de 2007.

 51 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

cumpliéndose los requisitos tributarios para ser calificados como gastos de ejercicios anteriores, que indica que en atención al Requerimiento N° 00094231 se presentó diversa documentación, de cuya verificación se concluyó que no se cumplía con el requisito legal de la provisión contable y pago en el mismo ejercicio gravable para su deducibilidad, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, reparándose los siguientes importes:



Cuenta	Denominación	Detalle	Importe (S/.)
635102	Alquiler Local TPI	Facturas varias	4 156 107
665110	Cargas Diversas de Ejercicios Anteriores	Gasto interconexión de Telefonía Móviles de octubre a diciembre de 2000	32 620 508
669900	Otros Gastos Excepcionales	Gastos pagados en diciembre de 2000, pagos depósito judicial Banco de la Nación, pago de predios, pago por orden judicial y pago de retención judicial en cuenta corriente.	265 933
TOTAL			37 042 548

Que respecto de estos conceptos, mediante escrito ampliatorio al recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311, emitida por Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 de fojas 42939 a 42943, la contribuyente indica que en la medida en que este reparo ha sido aceptado respecto del ejercicio 2001, la Administración debe proceder a reconocer su derecho a la deducción del gasto en los ejercicios en que se devengaron; y en consecuencia en uso de la facultad de reexamen, volver a determinar la renta gravable del ejercicio 2000.

Que adicionalmente, en esta instancia sostiene que la Administración no ha cumplido con realizar todas las comprobaciones requeridas para validar la deducción del gasto para fines tributarios que le solicitó, y que si bien aceptó los reparos formulados por deducción indebida en el 2001, esa era la única forma de legitimar su utilización como gasto en el año 2000, razón por la cual no puede señalarse que al no haber impugnado estas observaciones, no puede pronunciarse sobre su procedencia.

Que en relación con el presente extremo de la apelación, debe indicarse que conforme con reiterados y uniformes pronunciamientos de este Tribunal, tales como los contenidos en las Resoluciones N° 01876-1-2002, N° 02890-3-2009 y N° 05652-2-2010, el reexamen a que se refiere el artículo 127° del Código Tributario es una facultad del órgano resolutor que ejerce de manera discrecional, y no de los administrados, de la cual puede hacer uso a efecto de realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de considerarlo necesario, por lo que no resulta atendible lo alegado por la contribuyente respecto a que la Administración no hizo uso de dicha facultad pese a su petición expresa, siendo que no procede su ejercicio obligatorio basado únicamente en la petición de la recurrente.

Que en este orden de ideas, y en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto al reexamen solicitado, cabe señalar que no obstante que es discrecional que la Administración en la instancia de reclamación efectúe y utilice la facultad de reexamen, de la documentación que obra en autos se advierte que ella cursó el Requerimiento N° 00094231, de foja 31939, en el que se pidió sustentar por escrito con su documentación original, expresión contable, contratos, trabajos realizados, cancelaciones, la naturaleza de las operaciones detalladas en sus Anexos N° 1 a N° 10, a efecto de demostrar que se trataban de gastos propios y/o necesarios para el mantenimiento de la fuente generadora de renta; siendo que de la revisión de los anexos adjuntos a dicho requerimiento, se aprecia que éstos incluyeron los importes que la contribuyente solicitó fueran reconocidos como gastos deducibles para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, de fojas 31909 a 31938.

 52 



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que en el resultado del mencionado requerimiento, así como en sus anexos, de fojas 30005 a 31908 y 31939/vuelta, la Administración dejó constancia, de acuerdo con la documentación presentada, que la recurrente no demostró que los importes contenidos en la Cuenta 635102 hayan sido provisionados y cancelados en el año 2000 ni tampoco la relación causal del gasto, de foja 31901, y que los importes registrados en la Cuenta 669900 guardaban relación directa con la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, siendo adicionalmente que en el caso de las cantidades previstas en la Cuenta 665110, explica en la apelada que en la Resolución de Intendencia N° 0150140006164, con ocasión del análisis de un reparo practicado a S.A.C., a quien la recurrente realizó los gastos de interconexión, se consideró que no existían elementos suficientes para considerar que se trataban de servicios devengados en el ejercicio 2000.

Que en tal sentido, se aprecia de autos que durante la etapa de fiscalización, no acreditó el cumplimiento de los requisitos que permitirían la deducción del gasto para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, no siendo en todo caso suficiente que éstos hayan sido objeto de reparo en el ejercicio 2001, para que –como consecuencia de ello- se acepte su deducción en el ejercicio inmediato anterior.

Que este Tribunal en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N° 06805-4-2005, N° 04379-2-2002 y N° 03671-3-2003, ha establecido que para la deducción de gastos de ejercicios anteriores en la determinación de la renta neta de un ejercicio "X" se deben cumplir con dos condiciones: (i) que el gasto sea pagado en dicho ejercicio, y (ii) que se haya efectuado la provisión previa en el mismo ejercicio, es decir, tanto la provisión como el pago del gasto deben haberse efectuado en el ejercicio en que se pretende su deducción, que estos requisitos además deben concordarse con el mandato contenido en los artículos 37° y 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, referidos a la necesidad que el gasto guarde relación con la generación y mantenimiento de la fuente generadora de renta (relación de causalidad), que no se trate de erogaciones cuya deducción se encuentre prohibida; y adicionalmente, que corresponda a operaciones efectivamente llevadas a cabo.

Que en el presente caso, tal como la propia recurrente reconoce, no se acreditó la realidad, necesidad y causalidad de los gastos en la etapa de fiscalización del ejercicio 2000, por lo que no corresponde su deducción para fines del Impuesto a la Renta.

Que es importante acotar que el hecho que se haya omitido la acreditación correspondiente, debido a que la recurrente no advirtió oportunamente que estos conceptos habían sido erróneamente deducidos en un ejercicio posterior, no es un elemento que sustituya su obligación de presentar o exhibir las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en los términos a que se contrae el artículo 87° del Código Tributario; ni es un hecho que le faculte a exigir un reexamen en los términos que ha planteado durante el procedimiento contencioso tributario.

Que en atención a lo expuesto, corresponde en esta instancia confirmar el presente reparo, y la resolución apelada en este extremo.

- **Baja de existencias sin sustento**

Que conforme se observa del Anexo N° I.4 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008312, de fojas 43079 a 43081, la Administración reparó las salidas de materiales no sustentadas costeadas a través de la Sub Cuenta 668140 – Costo de Materiales por Venta, considerándose que se trataba de ingresos no registrados, al haberse observado que por los mismos conceptos se habían emitido, en casos similares, comprobantes de pago de ventas, por transferencias realizadas a valor de mercado, que no obstante haber sido materia del Requerimiento N° 00094231 y N° 00219285, en los que se solicitó sustentar los cargos realizados a esta cuenta a efecto de definir si se trataban de gastos propios y/o necesarios para el mantenimiento de la fuente generadora de renta gravada, la



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

contribuyente no cumplió con exhibir o presentar documentación que desvirtuara lo observado en fiscalización.

Que explica la Administración en el citado anexo, que se dedujo como costo de ventas la salida de materiales y suministros registrados contablemente en la Sub Cuenta 668140, sin acreditarse el destino de los materiales (cables, resortes, tubos, chatarra de cobre, entre otros) que salieron del almacén, que al haberse afectado esta cuenta, se trataba de una salida de bienes que habían sido transferidos o vendidos, lo que no ha sido evidenciado desde el punto de vista contable; que este hecho generó que la contribuyente dedujera contra el Impuesto a la Renta, un costo que no se podía asociar a ningún ingreso, siendo que no se ha demostrado el destino de los bienes o que hayan sido objeto de hechos delictuosos o de pérdida; que sobre la base de ello se concluye como motivo determinante del reparo que se trataba de retiro de bienes que no generaban resultados alcanzados por el Impuesto a la Renta.

Que sobre este particular la recurrente explica que si bien en la instancia de reclamación esta observación ha sido dejada sin efecto, por cuanto se sustentaba en una presunción que no tenía sustento fáctico, al no haber demostrado la existencia de una transferencia gratuita a favor de terceros; la apelada incorporó un nuevo reparo, objetando la deducción del costo correspondiente a los materiales, vulnerando la facultad de reexamen, motivo por el cual este extremo de la apelada es nulo.

Que el informe que sustenta la apelada manifiesta que no se acreditó durante la fiscalización, que los materiales que dieron origen a la observación, hayan sido retirados por la recurrente por cuenta de sus socios o a favor de éstos, para su uso personal o de su familia o con destino a actividades que no generaron resultados alcanzados por el Impuesto a la Renta, ni que hayan sido transferidos a título gratuito a favor de personas jurídicas y empresas que se constituyeran o ya constituidas; por lo que no correspondía considerar como un retiro de bienes efectuado a valor de mercado, el importe de S/. 30 327,00¹⁴.

Que agrega que la deducción del costo de los materiales únicamente podía ser aceptada en caso que se demostrara que éstos fueron materia de enajenación en el año 2001, y que en este sentido debía procederse a analizar, en virtud a la facultad de reexamen establecida por el artículo 127° del Código Tributario, si: i) ha existido una venta de estos bienes, y ii) si se ha realizado durante el ejercicio 2001.

Que a este efecto, señaló que la recurrente no había probado en la etapa de fiscalización ni en la instancia de reclamación, que se realizó la venta de los materiales en el ejercicio 2001, por lo que no procedía aceptar la deducción de su costo.

Que la Administración, adicionalmente al aspecto que constituye materia de reparo objeto de impugnación, que es la atribución de un ingreso por retiro de bienes realizado a valor de mercado; procedió en la instancia de reclamación a introducir una nueva observación respecto del desconocimiento del importe registrado en la Cuenta 668140, para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, de conformidad con los artículos 37° y 44° de la norma que regula dicho tributo.

Que de este modo, inicialmente optó por observar este importe (S/. 30 327,00), considerando que se trataban de materiales que habían sido objeto de retiro y que por tanto debían ser considerados como una operación gravada a valor de mercado, reparando la existencia de un ingreso omitido para fines del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, mientras que en la instancia de reclamación se verifica que

¹⁴ Cabe anotar que bajo el mismo argumento empleado en fiscalización, se efectuó un reparo respecto de la existencia de ingresos gravables que debían ser considerados para efecto de la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. Este reparo ha sido igualmente dejado sin efecto por la apelada, al no haberse acreditado que se haya producido el retiro de bienes inicialmente atribuido.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

la Administración ha procedido a reparar el gasto deducido indebidamente, registrado en la Cuenta 66 – Cargas Excepcionales (668 – Gastos Extraordinarios).

Que en este orden de ideas, se tiene que la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectuó un nuevo reparo, lo que no se encuentra arreglado a lo establecido por el artículo 127° anteriormente citado, motivo por el cual, en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del referido código, según el cual, son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo.

• **Modificación indebida del coeficiente**

Que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, correspondientes a enero y febrero de 2001, materia de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008377 y N° 012-003-0008378 han sido cuantificados en función al Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0006176, cuya impugnación ha sido resuelta por la Resolución de Intendencia N° 0150140006683, y cuyo recurso de apelación (Expediente N° 1248-2008) fue materia de pronunciamiento por este Tribunal mediante la Resolución N° 16603-4-2010 de 17 de diciembre de 2010, que declaró la nulidad de la citada resolución de determinación.

Que en tal sentido, toda vez que la cuantificación de los referidos anticipos se encuentra directamente relacionada con lo resuelto en el Expediente N° 1248-2008 antes citado, corresponde dejar sin efecto el presente reparo, y revocar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2001, contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008379 a N° 012-003-0008388, es del caso indicar que el coeficiente en ellos empleados ha sido establecido sobre la base del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, cuyos reparos han sido objeto de pronunciamiento mediante la presente resolución; en consecuencia, la Administración deberá tomar en cuenta lo resuelto en la presente instancia y practicar la reliquidación correspondiente.

• **Resoluciones de Multa**

Que respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008151 a N° 012-002-0008162, giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, en relación con las omisiones establecidas respecto de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2001, la recurrente señala en su recurso de apelación que no resulta de aplicación la mencionada norma, al no haberse generado un tributo omitido ni influido en la determinación de ninguna obligación tributaria, lo cual ha sido acogido en la sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima en fallo emitido en el Expediente N° 1269-04, vinculado a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04461-5-2004¹⁵.

Que en relación con estos valores, deberá estarse a lo indicado en el artículo 4° de la resolución apelada, la cual ha dejado sin efecto las antes referidas resoluciones de multa, al considerar que la recurrente no había incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, de acuerdo con los fundamentos señalados en el numeral 3.3.2 del informe que sustenta la apelada, de fojas 44236 y 44237.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0008149 y N° 012-002-0008150 han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0008311 y N° 012-003-0008312, respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, cuya procedencia ha

¹⁵ Cuya materia en controversia consistió en establecer si la recurrente incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, respecto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero de 2001.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

sido analizada precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y disponer que la Administración reliquide la sanción aplicable en cada caso.

Que resulta irrelevante emitir pronunciamiento sobre la supuesta vulneración a la prohibición de la reforma peyorativa alegada, al haberse establecido que debe declararse la nulidad de la apelada en los extremos referidos a la transferencia de la Red Analógica Nortel y a las cargas financieras en cuanto al desconocimiento de la proporcionalidad, cuyo incremento habría producido este efecto sobre las resoluciones de multa.

Que finalmente, respecto de lo señalado por la recurrente, en el sentido que el cálculo de intereses ha sido realizado de manera indebida, se debe señalar que por mandato expreso del artículo 147º del anotado código, en la apelación no se pueden discutir aspectos que no se impugnaron al reclamar.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia respectiva de foja 44681.

Con los vocales Ramírez Mío, Pinto de Aliaga con su voto discrepante respecto del reparo por gastos ajenos al giro del negocio - Revista ETECÉ, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota con su voto discrepante en relación con los reparos por documentos que no sustentan gastos, provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley, y cargas financieras.

RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia Nº 0150140006692 de 28 de setiembre de 2007, en los extremos referidos al reparo por venta a valor de mercado de la Red Analógica Nortel, desconocimiento en la aplicación de la proporcionalidad a las cargas financieras, y baja de existencias sin sustento.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140006692 de 28 de setiembre de 2007, en los extremos referidos al reparo por gastos ajenos al giro del negocio – Revista ETECÉ, saldo a favor por pagos a cuenta en exceso de ejercicios anteriores, modificación indebida del coeficiente y las multas vinculadas; **DISPONER** que la Administración proceda de acuerdo con lo señalado en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
DPSH/SQ/schl.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DE LA VOCAL PINTO DE ALIAGA

Gastos ajenos al giro del negocio – Revista ETECÉ

Que de acuerdo con el artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo Nº 774, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producir y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

Que mediante Requerimiento Nº 00094232, de fojas 35550 y 35551, notificado el 14 de mayo de 2004, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito y con documentación, expresión contable, contratos, cancelaciones, entre otros, las operaciones detalladas en su Anexo Nº 10, de foja 35524, correspondientes a gastos por revista ETECÉ registrados en la Cuenta 669613 de los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2000, así como que demostrara que se trataban de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta.

Que en el Anexo Nº 10 al resultado del citado requerimiento, de fojas 34184, 34185 y 35551-vuelta, cerrado el 2 de diciembre de 2004, se dejó constancia que la recurrente presentó parcialmente la documentación solicitada, como asientos contables, facturas, recibos por honorarios, entre otros, de cuyo análisis y verificación se concluyó que en los meses de setiembre, octubre y diciembre de 2000 dedujo gastos relacionados a la elaboración de la revista ETECÉ, detallados a fojas 34120 a 34183, la cual era entregada a los abonados del servicio de televisión por cable - paquete completo, que era prestado por su empresa vinculada S.A.C., por lo que al calificar como gastos ajenos a la actividad generadora de renta gravada de aquélla y no cumplir con el principio de causalidad, no se aceptó su deducción al amparo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Requerimiento Nº 00219285 y sus anexos respectivos, de fojas 41398 a 41402, notificado el 17 de octubre de 2005, se informó a la recurrente sobre los resultados de la fiscalización efectuada y se detallaron las observaciones realizadas, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 75º del Código Tributario.

Que en respuesta, la recurrente presentó el escrito de fojas 41355 a 41358, en el que indicó que los gastos observados sí cumplían el principio de causalidad al tratarse de egresos destinados a generar rentas gravadas, por cuanto la publicación y distribución de la referida revista formó parte de una estrategia de marketing destinada a reforzar el posicionamiento de su imagen en el mercado y promover entre potenciales clientes el consumo de los servicios que ofrecía, por lo que el contenido de dicha revista incluyó diversos anuncios publicitarios sobre los servicios de telecomunicaciones que prestaba, según se verificaba en los diversos números de la revista proporcionados durante la fiscalización.

Que en el mencionado escrito añadió que no se trataba de un acto de liberalidad sino de gastos de publicidad destinados a posicionar su imagen y difundir sus servicios, y no lo hizo utilizando medios de prensa de terceros, por cuanto la revistas existentes no cumplían con el perfil requerido ni satisfacían las necesidades del sector del mercado al que querían llegar, por lo que fue necesario crear y publicar una revista propia para colocar sus anuncios publicitarios, asimismo, que el hecho que la revista se haya distribuido solo entre los clientes de S.A.C., se justificaba porque la campaña de marketing no estaba dirigida al público en general, sino a un determinado segmento del mercado, correspondiente a los abonados del servicio de cable del paquete básico -niveles socio económicos A y B-.

Que además, refirió que si bien la distribución gratuita de la revista pudo generar un aumento de clientes para S.A.C., ello a su vez originaría un incremento de sus ingresos pues la merced conductiva por el arrendamiento de la red que le permitía a ésta prestar el servicio de cable se calculaba



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

en función al número de abonados de dicho servicio, adicionalmente, que durante el ejercicio acotado obtuvo ingresos por publicidad y anuncios colocados en la mencionada revista del _____, Unión de _____, entre otras empresas, los cuales fueron reconocidos como rentas gravadas.

Que en el punto 8 del Anexo Nº 1 al resultado del indicado requerimiento, de fojas 41388 a 41390, cerrado el 14 de noviembre de 2005, se señaló que contrariamente a lo alegado por la recurrente, durante la fiscalización solo proporcionó copia de la revista ETECÉ de 15 de julio de 2000, de cuya revisión, contenido, slogan "televisión que se lee" y el público al que estaba dirigida, se verificó que tenía relación con la actividad de su empresa vinculada _____ que prestaba servicio de televisión por cable, y no con la actividad generadora de renta de la recurrente, asimismo, según lo afirmado por ésta, los gastos observados no estaban destinados íntegramente a generar sus rentas gravadas sino las de su vinculada, por lo que al tratarse de gastos ajenos, no se aceptó su deducción.

Que de acuerdo con lo expuesto, a fin de establecer la procedencia del reparo a los gastos vinculados a la elaboración y publicación de la revista ETECÉ, corresponde determinar si efectivamente a la recurrente le correspondía deducirlos o si, por el contrario, constituían gastos ajenos a sus actividades gravadas.

Que de la revisión de la documentación presentada por la recurrente durante la fiscalización, se tiene que a fojas 40482 a 40490 obra copia del Contrato de Arrendamiento de Red y de su primer addendum, celebrados el 1 de octubre de 1996 y 1 de marzo de 1999 por ella y _____, mediante el cual aquélla dio a ésta en arrendamiento por 10 años una porción de su red pública de telecomunicaciones para la prestación del servicio público de distribución de radiodifusión por cable, a cambio de una renta mensual calculada en función, entre otros, a la media aritmética entre el número de abonados conectados al inicio y al final del mes multiplicada por un importe determinado.

Que asimismo, a fojas 34065 a 34105 y 42814 a 42880 obra copia de algunas páginas de determinadas ediciones de la revista ETECÉ del año 2000, de cuyo contenido se aprecia que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, no estuvo destinada a publicitar los servicios propios de su giro que prestaba ni a captar nuevos clientes de telefonía, y si bien tenía diversos artículos de interés general como actualidad política y económica, moda, espectáculos, deportes, cine, entre otros, en su mayoría éstos estaban vinculados a la programación de televisión por cable ofrecida por su empresa vinculada _____ tanto es así que en su carátula figuraba además de la denominación de la revista, el nombre comercial de esta última empresa "Cable Mágico".

Que a mayor abundamiento, conforme con lo señalado por la propia recurrente en el documento referido a la presentación del "Proyecto Revista Corporativa de Telefónica ETECÉ" de enero de 2000, de fojas 34106 a 34118, el antecedente de dicha revista fue otra denominada "Cable Mágico" que era editada mensualmente por una imprenta y cuyos artículos estaban referidos a la programación de los canales transmitidos por cable, asimismo, el slogan del nuevo proyecto denominado ETECÉ era "La televisión que se lee" y su contenido diverso se debía a que la televisión abarcaba prácticamente todos los temas de agenda pública nacional, por lo que la revista ofrecería información general siempre relacionada con la programación presentada por Cable Mágico, sería entregada a los clientes del paquete básico de Cable Mágico y su distribución la haría TUMSAC, integrante del Grupo Telefónica, directamente a los hogares suscriptores de dicho paquete.

Que en tal sentido, del análisis de la documentación que obra en autos, se advierte que la revista estuvo dirigida a publicitar o promocionar las actividades o servicios brindados por Telefónica Multimedia S.A.C., y no las actividades propias de la recurrente generadoras de renta, asimismo, ésta no ha presentado medios probatorios a fin de acreditar que le correspondía deducir los gastos vinculados a la

f e



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010


edición y publicación de la mencionada revista ni ha alegado que hubiese celebrado algún contrato o acuerdo con la referida empresa para prestarle los servicios de edición y publicación de dicha revista o que hubiese recibido de parte de ella ingresos gravados por tales conceptos.


Que si bien en las hojas de la revista presentadas, se observa algunos avisos publicitarios contratados por terceros, como el Instituto Peruano de Marketing, Wiese Aetna – Compañía de Seguros,

S.A.C., entre otros, y la recurrente ha exhibido copia de algunas facturas por servicios de publicidad prestados a favor de diversas empresas, de fojas 40495 a 40525, tal hecho no desvirtúa la conclusión señalada en el párrafo precedente ni el contenido o la finalidad de la revista en mención, esto es, que estuvo dirigida a publicitar o promocionar los servicios de televisión por cable prestados por un tercero.

Que adicionalmente, lo alegado por la recurrente respecto a que el incremento de abonados al servicio de televisión por cable prestado por S.A.C., implicaría indirectamente un aumento de sus ingresos gravados por arrendamiento de la red de telecomunicaciones a dicha empresa, no resulta atendible por cuanto de acuerdo con lo señalado por aquélla la anotada revista solo era distribuida a quienes ya eran abonados del referido servicio y no al público en general.

Que en consecuencia, la recurrente no ha demostrado que los gastos incurridos para la elaboración y publicación de la revista ETECÉ estuvieran vinculados con la generación de rentas propias de su giro o negocio, máxime si el contenido de dicha revista se encuentra referido a los programas de televisión ofrecidos por un tercero en su condición de operador de cable, y no a las actividades de telefonía realizadas por aquélla, por lo que considero que debe mantenerse el reparo.


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA


Quintana Aquihua
Secretaría Relatora
PdeA/SQ/schl.

VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL DE POMAR SHIROTA

En lo concerniente a los reparos siguientes: a) Documentos que no sustentan gastos; b) Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley; y, c) Cargas financieras, manifiesto mi discrepancia con el voto de la mayoría, por los fundamentos que a continuación expongo; siendo como consecuencia de ello que considero, corresponde revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140006692, en estos extremos; y en lo demás se atienda a la posición de la ponencia presentada y que ha sido considerada en la presente resolución:





Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- **Documentos que no sustentan gastos**

Que según se aprecia de la explicación contenida en el Anexo I.3 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311 (fojas 42737 a 42739) y del Anexo I.3 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008312 (fojas 43273 a 43276), se cargaron a la sub cuenta 635102 "Alquiler Local TPI", importes sustentados con Recibos de Arrendamiento – Formulario N° 1083, que los arrendadores eran personas naturales con negocios unipersonales, que los espacios arrendados a la recurrente se encontraban dentro de los locales donde ellos llevaban a cabo sus actividades generadoras de rentas de tercera categoría (bodegas, farmacias, etc.), que en tal sentido no se trataba de la simple afectación de un inmueble mediante la cesión de su uso, por cuanto éste era objeto de una explotación activa del arrendador; que no todo arrendamiento de inmuebles genera rentas de primera categoría, por cuanto es necesario establecer la proporción en que el capital es empleado en la generación de la renta, que en caso se afectara solamente el inmueble se trataría de rentas de primera categoría (explotación pasiva), mientras que la realización de alguna actividad empresarial por el titular suponía la utilización conjunta de capital y trabajo (explotación activa) generador de rentas de tercera categoría; que en este sentido, debieron haberse emitido facturas o boletas de venta, no correspondiendo la sustentación del gasto con documentos que no calificaban como comprobantes de pago.

Que es del caso indicar de manera preliminar que de acuerdo con lo señalado por la Administración en el caso del reparo formulado al ejercicio 2000 por S/. 16 194 943,00, el monto materia de impugnación es de S/. 16 183 411,30, toda vez que la contribuyente aceptó la observación correspondiente a los importes sustentados con recibos simples pre impresos, resultando materia de cuestionamiento, la suma sustentada mediante Formularios N° 1083 (foja 44303/vuelta).

Que conforme con el Requerimiento 3611 N° 00094232 (foja 35551), se solicitó sustentar por escrito y con la documentación sustentatoria pertinente, las operaciones correspondientes al año 2000 y detalladas en sus anexos, dentro de las que se encontraba la referida al "Alquiler Local TPI" (fojas 35548 y 35549); siendo que en el Anexo N° 2 al resultado del citado requerimiento, se dejó constancia que la recurrente presentó recibos por arrendamiento - Formulario N° 1083 y señaló que las comisiones que pagaba a personas naturales con negocio por el uso de su local calificaban como renta de tercera categoría para estas últimas, razón por la cual el gasto debió encontrarse sustentado en facturas (fojas 35517 a 35519).

Que de manera similar, mediante Requerimiento 3611 N° 00094231 (foja 31339) la Administración solicitó sustentar por escrito y con la documentación correspondiente, las operaciones detalladas en sus anexos, dentro de las que se encontraba la referida al "Alquiler Local TPI" (fojas 31934 a 31936) por el ejercicio 2001; que en el Anexo N° 3 al resultado del citado requerimiento, se dejó constancia que la recurrente presentó recibos por arrendamiento - Formulario N° 1083 e indicó que las comisiones que pagaba a personas naturales con negocio por el uso de su local calificaban como renta de tercera categoría para estas últimas, razón por la cual el gasto debió encontrarse sustentado con facturas (fojas 31901 a 31906).

Que de otro lado, en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00219285 (foja 41391) la Administración señaló que el arrendador de los espacios era una persona natural que poseía negocio unipersonal, donde realizaba actividades comerciales generadoras de rentas de tercera categoría, quedando claro que los espacios arrendados se encontraban dentro de los locales donde las personas naturales explotaban sus negocios y se hallaban los bienes utilizados para la generación de rentas de tercera categoría, y que por este motivo el alquiler de los espacios físicos no se podía considerar como una afectación pasiva del capital.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774, disponía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley; que de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la referida ley, no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpliera con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otra parte, según el artículo 23° de la citada ley, se consideraban como rentas de primera categoría –entre otras- al producto en efectivo o en especie del arrendamiento o subarrendamiento de predios, incluidos sus accesorios, así como el importe pactado por los servicios suministrados por el locador y el monto de los tributos que tomara a su cargo el arrendatario y que legalmente correspondiera al locador.

Que a su vez, el artículo 84° del dispositivo señalaba que aquellos que obtuviesen rentas de primera categoría, para realizar sus pagos a cuenta, utilizarían el recibo por arrendamiento que aprobara la SUNAT.

Que el inciso f) del artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, considera como comprobantes de pago, y a condición que cumplan con todas las características y requisitos mínimos que en él se establecen, a los documentos autorizados en el numeral 6 de su artículo 4°.

Que al respecto, el numeral 6.2 del mencionado artículo 4° indica que los recibos por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles e inmuebles que generen rentas de primera categoría para efecto del Impuesto a la Renta, los cuales serán proporcionados por la SUNAT, permiten sustentar gasto, costo o crédito deducible para efecto tributario, según sea el caso, siempre que se identifique al adquirente o usuario.

Que el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia N° 076-96/SUNAT aprobó el Formulario 1083 – Recibo por Arrendamiento, a ser utilizado por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, que perciban rentas de primera categoría por el arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles o inmuebles.

Que en el presente caso, tanto la Administración como la recurrente se encuentran de acuerdo en el hecho que los pagos por arrendamiento que han sido materia de reparo, cumplen con el principio de causalidad con la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, que se trata de erogaciones efectivamente incurridas derivadas de operaciones de arrendamiento para la colocación de los denominados teléfonos públicos interiores, es decir, que se trata de operaciones reales; siendo el único punto controvertido el establecer el documento que debió ser empleado a efecto de sustentar el gasto para fines tributarios, esto es, que el fundamento para objetar la deducción del gasto es el posible incumplimiento de una formalidad respecto del comprobante de pago idóneo para sustentar dicho gasto para efecto del Impuesto a la Renta.

Que es necesario establecer en principio, y siguiendo el mismo razonamiento de la Administración, que no todo ingreso por el arrendamiento de inmuebles genera necesariamente rentas de primera categoría, puesto que si el arrendador realiza algún tipo de actividad adicional, deja de ser manejo exclusivo del capital, para convertirse en utilización conjunta de capital y trabajo que genera rentas de tercera categoría (explotación activa).



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que bajo esta premisa, sin embargo, debe indicarse que la Administración no ha acreditado que la relación contractual entre el arrendador del espacio en donde se colocaron los teléfonos públicos y la recurrente, en su condición de arrendataria, contenía prestaciones adicionales a la que caracteriza el contrato de arrendamiento, es decir, a la obligación de ceder temporalmente el uso de un bien por cierta renta convenida, tal como dispone el artículo 1666° del Código Civil, por lo que no es posible inferir que en el presente caso, las rentas obtenidas por el arrendador persona natural, se encontraban excluida de los alcances del artículo 23° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que el hecho que la persona natural realice actividades comerciales a través de un establecimiento abierto al público que genere rentas de tercera categoría, y que el espacio cedido a favor de la recurrente se encuentre dentro de éste, no permite concluir que el ingreso por el arrendamiento genere rentas de igual categoría; no existiendo disposición legal que así lo establezca, como por ejemplo sucede en el caso de personas jurídicas en las que por mandato expreso de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera que el total de sus ingresos califica como de tercera categoría (rentas empresariales); que además al no existir una disposición de esta naturaleza, no puede sostenerse y menos concluirse que, 1) sobre la base de la actividad desarrollada por la persona natural, ó 2) por el tipo de actividad que se lleva a cabo en el inmueble en donde se cede un espacio a favor del arrendatario, el ingreso que –en rigor– constituye renta de primera categoría, deje de ser calificado como tal.

Que además, el hecho que el importe de la renta sea cuantificado sobre la base del tráfico que genere un aparato telefónico, esto es, que fluctúe según la recurrente obtenga mayores o menores ingresos por el servicio de telefonía pública, constituye una circunstancia ajena a la actividad del arrendador, o al flujo de público que ingresa al negocio de este último; puesto que resulta evidente que no necesariamente todas las personas que ingresan a adquirir algún bien o servicio del negocio que conduce el arrendador, hacen uso del servicio telefónico, o por el contrario, que las personas que ingresan al local para hacer una llamada telefónica, deban adquirir alguno de los bienes que oferte quien tiene la titularidad del negocio en cuyo inmueble se instala el aparato telefónico; resultando por tanto que se trata de actividades y negocios distintos, cuyo único punto en común, es el bien arrendado utilizado por ambas personas (el arrendador y la recurrente).

Que es del caso indicar que la Administración considera como fundamento legal para negar la deducción del gasto, el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, referido al uso de documentación sustentatoria que no cumple con los requisitos y características mínimos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago, y en el presente caso resulta evidente que, en aplicación del inciso f) del artículo 2° y el numeral 6.2 del artículo 4° del Reglamento de Comprobantes de Pago, concordado con el artículo 1° de la Resolución de Superintendencia Nº 076-96/SUNAT; el Formulario 1083 – Recibo por Arrendamiento tiene la calidad de comprobante de pago, y que además de ello permite sustentar gasto para efecto tributario, siempre que se identifique al adquirente o usuario, siendo en todo caso que este último requisito no ha sido materia de observación por la Administración.

Que a mayor abundamiento, debe indicarse que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 02055-2-2003 no ha analizado, como refiere la Administración, si los ingresos por arrendamiento de espacios para la colocación de teléfonos públicos constituía para su perceptor rentas de primera o tercera categoría, siendo que en el caso resuelto por esa resolución, el contribuyente había obtenido ingresos considerados de tercera categoría por este concepto, que se encontraban contabilizados en la Cuenta 75 – Ingresos Diversos, pero había asumido que éstos no estaban gravados con el Impuesto a la Renta.



Tribunal Fiscal

N° 17044-8-2010

Que adicionalmente a lo expuesto, debe acotarse que este Tribunal mediante reiterados pronunciamientos, tales como los contenidos en las Resoluciones N° 03791-5-2005, N° 07819-2-2005 y N° 06994-9-2010 ha señalado que el arrendamiento de bienes efectuado por una persona natural puede generar rentas de tercera categoría si: 1) ésta realiza actividad empresarial y, 2) tales bienes forman parte del patrimonio destinado a la empresa unipersonal.

Que asimismo, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 02486-1-2005 y N° 03832-1-2005, que cualquier persona natural con negocio tiene la libertad de efectuar actos de naturaleza civil por motivos distintos y ajenos a los que pudieran corresponder a dicho negocio; en consecuencia, existe la posibilidad de que una persona natural arriende sus bienes como tal o como empresa, por lo que para determinar la categoría de renta por dicho arrendamiento es necesario establecer si los bienes formaban parte del patrimonio de la empresa unipersonal o formaban parte del patrimonio de la persona natural.

Que en el caso resuelto por la Resolución N° 05664-5-2002, el Tribunal ha señalado que una persona natural con negocio puede ser contribuyente del impuesto como persona natural, integrando sus rentas de 1°, 2°, 4° y 5° categorías, y como empresa unipersonal por sus rentas de tercera categoría; y que sobre esta base debía determinarse si el préstamo materia de dicho pronunciamiento fue realizado como persona natural o como parte de su negocio, a efecto de establecer el tratamiento que le correspondía para la determinación de la renta neta imponible y las tasas aplicables.

Que en dicha oportunidad, el Tribunal Fiscal señaló que de la documentación que obraba en autos, la Administración no había demostrado que los fondos materia del mutuo provinieran del negocio unipersonal, al no haberse efectuado por ejemplo un análisis de sus cuentas (contabilidad) que permitiera contar con algún elemento que indujera a pensar lo concluido por aquélla.

Que en el presente caso, si bien la Administración considera que el arrendamiento de bienes corresponde a rentas de tercera categoría, no aporta elementos probatorios que demuestren que los bienes cedidos a la recurrente correspondan a activos de la empresa unipersonal, a través del examen de la contabilidad de los arrendadores (pudiendo por ejemplo, haber sido desafectados del negocio para efecto de su alquiler a terceros); o que los elementos materia del contrato de arrendamiento (los inmuebles) se hayan utilizado o empleado efectivamente en el desarrollo de las actividades de la referida empresa.

En atención a los argumentos expuestos, considero que corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

- **Provisión de cobranza dudosa no sustentada conforme a ley**

Que mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00094684 (fojas 26035 y 26036) se solicitó sustentar por escrito con la documentación respectiva, la provisión para cuentas de cobranza dudosa deducida como gasto y registrada contablemente en la Cuenta 684110 – Cobranza Dudosa Clientes por S/. 116 093 698,71 y S/. 127 432 083,72 (ejercicios 2000 y 2001, respectivamente), precisándose que el sustento debía cumplir con lo establecido por las normas del Impuesto a la Renta; y adicionalmente se indicó que debía presentarse el detalle de la provisión cargada a resultados en ambos ejercicios en medios magnéticos.

Que en el resultado del citado requerimiento, de fojas 26028 a 26034, la Administración llegó a las siguientes conclusiones:



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

- Al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 no se había discriminado las provisiones en el Libro de Inventarios y Balances, siendo que el anexo que contenía el detalle correspondiente, no existía al 31 de diciembre de cada año.
- La recurrente no había demostrado documentariamente las siguientes gestiones de cobro realizadas a sus clientes morosos, luego del vencimiento de la deuda:
 - Sistema Llamador: No quedaba evidencia de la utilización de este sistema al no existir grabación ni copia de las llamadas realizadas.
 - Telegestión: No había evidencia de las llamadas realizadas.
 - Notificación de deuda anterior mediante recibo: Constituía una comunicación al cliente, pero no una gestión de cobranza.
 - Corte parcial y corte total: Sólo se consignaban las fechas de los cortes parciales y cortes totales realizados a cada cliente.
 - Notificación de baja: La suspensión del servicio no era gestión de cobranza.
 - Gestión Pre-judicial: No había evidencia documentaria de las acciones de cobranza que los gestores manifestaron haber realizado.
 - Facturas de gestores y empresas de mensajería: No era posible relacionar éstas con las facturas provisionadas como de cobranza dudosa debido a que estarían referidas a deudas que efectivamente llegaron a cobrarse.
 - Invitación a financiamiento: No existía prueba de su realización y no calificaba como gestión de cobranza.
 - Envío a INFOCORP: Era una comunicación más no una gestión de cobranza.
 - Carta de cobranza: No era una gestión de cobranza puesto que la deuda podía estar cancelada e incluso el cliente tenía que remitir información para que se registrara su cobranza.
- En lo que se refería a los análisis periódicos de los créditos concedidos, en los sistemas informáticos sólo se indicaba el número de recibo, fecha de cancelación y deuda pendiente de pago; no habiendo evidencia de la realización de estos análisis.

Que complementariamente a lo señalado, en el Anexo I.12 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008311 (fojas 42684 a 42694) y en el Anexo I.6 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0008312 (fojas 43256 a 43265), se precisa que del total reparado, respecto de aquellas deudas que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 tenían menos de un año desde su vencimiento (S/. 83 859 039,17 y S/. 90 476 979,09) no se había demostrado las gestiones de cobro practicadas a los clientes morosos.

Que según el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría eran deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinaran las cuentas a las que correspondían.

Que el inciso f) del artículo 21° de su reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la ley, se requiere que: 1) Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha; 2) La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada; y, 3) La



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

provisión, en cuanto a su monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1) se estime de cobranza dudosa.

Que de acuerdo con los fundamentos que sustentan el reparo efectuado para los ejercicios 2000 y 2001, corresponde verificar si la recurrente ha demostrado la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o su morosidad; y si ha cumplido con el requisito de contabilización de la provisión discriminada al cierre del ejercicio.

I. Riesgo de incobrabilidad / Morosidad del deudor

Que este Tribunal en reiteradas resoluciones, como las Nº 01767-4-2006 y Nº 04955-5-2006 ha señalado que para realizar la provisión para cuentas de cobranza dudosa se requiere demostrar la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible que no se podrá satisfacer la obligación o, se demuestre la morosidad del deudor.

Que en este sentido para que proceda la deducción de cuentas de cobranza dudosa, deberá demostrarse, cualquiera de las siguientes situaciones:

- (i) La existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, o por otros medios.
- (ii) La morosidad del deudor mediante: la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.
- (i) Que tal como se ha señalado, el numeral 1 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta exige que se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, o por otros medios.

Que sobre este requisito, la Administración explica en el sustento de las resoluciones de determinación emitidas, que los sistemas informáticos de la recurrente sólo indicaban el número de recibo, fecha de cancelación y deuda pendiente de pago; no resultando en todo caso suficiente que se efectuara la provisión sólo respecto de deudas mayores a 120 días, puesto que este hecho no suponía un análisis, atendiendo a que se habían detectado de una revisión del detalle de la provisión, comprobantes de pago de la propia recurrente, comprobantes de empresas que prestaban el servicio de gestión prejudicial y deudas, así como deuda que había sido cancelada o refinanciada; lo cual reveló que no se había realizado un análisis periódico de los créditos concedidos.

Que al respecto, la recurrente refiere haber mantenido un sistema informático conteniendo la historia de las deudas de sus clientes, sobre cuya base se estableció el riesgo de incobrabilidad, que no existe norma que exija que el análisis se sustente en un documento físico, y que la aplicación de la política de provisionar las deudas después de 120 días de antigüedad (criterio "tramo de atraso"), supone un previo análisis individual de cada crédito para establecer el tiempo transcurrido.

Que del análisis practicado por la Administración, de lo argumentado por la recurrente, así como de la documentación que obra en autos, se evidencia que si bien esta última podía contar con información histórica de sus clientes almacenada en medios informáticos, no



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

adjunta documentación fehaciente que acredite que en los ejercicios acotados haya hecho uso de dicha información, u otra existente para efecto de concluir que en esos años algunos de sus clientes presentaban dificultades financieras y que ello implicara un riesgo de incobrabilidad, siendo además que las inconsistencias halladas en la conformación de la provisión, tales como la inclusión de deudas canceladas o refinanciadas, no contribuyen a sustentar el dicho de la contribuyente, en el sentido que se ha practicado un análisis particular de cada crédito, a efecto de establecer si en cada caso, era susceptible de ser provisionado.

- (ii) Que por otra parte, del numeral 1 del inciso f) del artículo 21° de la norma analizada, se desprende que la morosidad del deudor puede ser demostrada mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha.

Que tal como se señala en los valores, del importe total reparado, existen deudas que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 tenían menos de un año desde su vencimiento (S/. 83 859 039,17 y S/. 90 476 979,09); sobre las que no se discute la existencia de protestos de los títulos que las contienen, ni el inicio de procedimientos judiciales, por lo que corresponde analizar si se encuentran demostradas las gestiones de cobro practicadas.

Que atendiendo a las características de la actividad desarrollada por la recurrente y al universo de clientes que poseía, ésta refiere haber implementado los siguientes mecanismos a efecto de lograr que las deudas que se hubieran generado, fueran regularizadas:

a) Sistema Llamador / Telegestión

Que obra a fojas 40310 a 40312, la impresión realizada de la pantalla de un ordenador en la que se observa la existencia de un sistema informático que registra, según el ejemplo presentado, datos del abonado deudor, detalle de la deuda, las llamadas realizadas, entre otros datos; siendo que a fojas 40305 a 40308 se aprecia la normativa teleaviso emitida por la Gerencia de Facturación y Cobros de la recurrente, en la que se explica que el Teleaviso, Sistema Llamador o Llamador a Morosos, permite realizar llamadas a un cliente o grupo de clientes para transmitirles un aviso preestablecido, y que el proceso de generación de llamadas es automático, debiendo para este efecto cargarse un archivo con la relación de los clientes, quienes escucharán un mensaje anteriormente grabado.

Que asimismo, corre en autos el detalle de las llamadas realizadas por

S.A.C. en el ejercicio 2001 (fojas 40183 a 40295) a la cartera de deudores que le fue asignada por la recurrente, haciéndose expresa mención que al cierre del citado ejercicio no se logró el cobro de éstas, a pesar de las gestiones realizadas, que de manera similar se aprecia las cartas de la empresa S.A. (fojas 40179 y 40180) en las que refiere remitir un listado con el detalle de la cartera que le fue asignada en los años 2000¹⁶ y 2001¹⁷ a efecto de gestionar su cobranza, precisando que no se logró su recuperación, y que las labores realizadas incluyeron llamadas telefónicas, visitas, notificaciones o cartas y atención en sus oficinas, encontrándose a fojas 15438 a 15786,

¹⁶ Fojas 19559 a 19891.

¹⁷ Fojas 17996 a 18246



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

las facturas emitidas por las citadas empresas por los servicios de gestión de cobranza prestados a la recurrente.

Que por otra parte, la propia Administración refiere haber comprobado durante el procedimiento de fiscalización, el funcionamiento de un sistema de control de cuentas de cobranza dudosa (sistema llamador), y paralelamente, un sistema de "Telegestión", que se realiza mediante empresas de call center, a efecto de recordar, informar o comunicar la existencia de una deuda pendiente de pago con la recurrente.

Que conforme con las normas del Impuesto a la Renta la morosidad del deudor se demuestra, entre otros, mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda; y que para efectuar la provisión previamente debe acreditarse que esta gestión se haya realizado.

Que estas disposiciones de carácter tributario, no establecen forma o procedimiento especial que se debe seguir para efectuar la cobranza de la deuda, por lo que la gestión de la cobranza se puede llevar a cabo por distintos medios, como puede ser por escrito, por llamadas telefónicas, personalmente, u otros medios tales como el correo electrónico, mensaje de texto, etc., siempre y cuando éstos permitan acceder al deudor.

Que en este sentido, se aprecia que en los ejercicios acotados la contribuyente tenía implementado un sistema "llamador" que permitiría efectuar llamadas a clientes morosos, hecho que es de público conocimiento por los usuarios del servicio de telefonía; y que adicionalmente contrató a empresas de call center para realizar llamadas para efecto de obtener el pago de las deudas pendientes; procedimientos que en rigor, no eran contrarios a la exigencia planteada por las normas tributarias.

Que sin embargo, si bien es posible aceptar que estas acciones formen parte de las gestiones de cobranza que, de manera conjunta con otras medidas, fueron adoptadas por la recurrente en los ejercicios materia de fiscalización, debido a las características de estos sistemas, no es posible establecer sobre la base de la documentación que obra en autos, y mediante prueba tangible que, respecto de las deudas que han sido materia de provisión, se realizaron las llamadas a cada uno de los titulares de éstas de manera individual, que en efecto éstos hayan tomado conocimiento del mensaje, o el momento en que se llevó a cabo respecto de cada caso en particular.

b) Notificación de deuda mediante recibo

Que según se verifica de autos a fojas 20445 a 25281, la recurrente acreditó que en los recibos que había emitido en general a sus clientes, se consignaba en un recuadro inferior el monto de su deuda impaga de los meses precedentes, advirtiendo que era una deuda que figuraba como pendiente de pago hasta cierta fecha.

Que la Administración sostiene que este mecanismo constituye una comunicación, mas no una gestión de cobranza, careciendo de un carácter activo.

Que sobre el particular, se tiene que el aviso de la deuda anterior, debidamente notificado con el recibo telefónico al cliente, demuestra la morosidad del deudor, y constituye una gestión de cobro luego del vencimiento de la deuda; puesto que en todo caso, la inclusión de esta información constituye un agregado al que es propio de la





Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

información que debe contener el comprobante de pago que se encuentra obligado a emitir la recurrente por la prestación de sus servicios.

Que debe tenerse en cuenta que las normas tributarias no establecieron una forma o procedimiento especial que debía seguirse para efectuar la cobranza de la deuda, constituyendo en tal sentido, la notificación de una deuda anterior una forma de inducir a su pago.

Que a mayor abundamiento, lo afirmado por la Administración respecto a que esta modalidad no supone una manifestación de voluntad para que el deudor cumpla con la prestación debida, carece de sustento, puesto que resulta evidente que su inclusión en un comprobante de pago a ser notificado al cliente, expresa indubitablemente esta voluntad; que asimismo debe acotarse que no resulta materia de grado el dilucidar si el Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones – OSIPTEL, es o no competente para determinar los requisitos o documentos que sustentan válidamente un reparo de naturaleza tributaria, puesto que en todo caso si esta institución considera que los recibos emitidos por las empresas que brindan servicios de telecomunicaciones en los que aparece la deuda vencida y no pagada debe ser considerado como una notificación de cobranza, dicha afirmación puede muy bien ser tomada en cuenta como una opinión de una entidad oficial vinculada a los servicios que presta la recurrente.

Que al respecto, debe anotarse que la Carta C.310-GG.GUS.GL/2006 de 28 de abril de 2006 (foja 42938), no se encuentra dentro de las restricciones a que se contrae el artículo 141° del Código Tributario, (tal como alega la Administración), debido a que no constituye en el presente caso un medio probatorio, sino solamente una opinión, tal cual el propio documento refiere.

Que en el citado documento OSIPTEL ha opinado que la comunicación de la deuda incluida en el recibo telefónico constituye uno de los actos de gestión de cobranza en la medida que los usuarios notificados a través de su recibo toman conocimiento sobre el monto que adeudan, y que en rigor, se trata de una notificación de cobranza de la deuda que en éste se detalla.

Que finalmente, si bien es cierto, la Ley N° 28870 y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 006-2007-EF, (de aplicación únicamente a las entidades prestadoras de servicios de saneamiento), disponen que el requisito de gestión de cobranza, debe entenderse acreditado para efecto tributario, con los recibos que contengan mensajes alusivos a la tardanza en el pago, y la interrupción del servicio; dicha norma no desvirtúa que el comprobante de pago como tal, con la comunicación que contiene inserta, represente una manifestación de voluntad para obtener el pago de la deuda, y por tanto una gestión concreta de cobranza.

Que debe tenerse en cuenta que el hecho que la recurrente no preste servicios de saneamiento, solo trae como consecuencia que a ella le resulten aplicables las normas generales que regulan el Impuesto a la Renta, las que no contemplan como ya se ha señalado, una modalidad particular o reglada que deba seguirse obligatoriamente para fines de realizar la cobranza de la deuda materia de provisión.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

c) Corte parcial y total del servicio

Que sobre este mecanismo, que tal como admite la propia recurrente no constituye un requerimiento de pago expreso, sino una manifestación de voluntad a efecto que el deudor cumpla con la prestación debida, este Tribunal en la Resolución N° 05349-3-2005 ha emitido pronunciamiento sobre el hecho que esta medida no corresponde a una acción de cobranza; debiendo además considerarse que las acciones tomadas por la recurrente se refieren a la continuación en la prestación del servicio o a su otorgamiento de manera limitada (corte parcial) que será materia de una futura contraprestación, distinta e independiente de aquella cuyo pago no ha sido realizado oportunamente, y que no necesariamente puede servir como mecanismo de coerción por cuanto el cliente moroso puede optar, por ejemplo, por no contar con el servicio o contratar los servicios de un tercero.

d) Notificación de baja

Que se aprecia de autos, la existencia de comprobantes de pago emitidos por las empresas S.A.C. – Tumsac y Serpost por concepto de envío o distribución de cartas de baja final / notificación Telefónica; así como facturas emitidas por Xerox del Perú y Enotria por servicios de impresión de cartas / avisos de cobranza / baja (fojas 15791 a 16455).

Que el aviso de baja de servicio debidamente notificado al cliente, puede ser susceptible de evidenciar las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda y con ello demostrar la morosidad del deudor.

Que sin embargo, en el presente caso, (tal como reconoce la propia contribuyente al sostener que debido al volumen de sus operaciones, las deudas no son fácilmente identificables), no puede establecerse fehacientemente la identificación de las personas o las deudas contenidas en las cartas, o su recepción por cada uno de los usuarios, respecto de los cuales se ha practicado la provisión.

e) Gestiones de cobranza a través de terceros

Que se aprecia de autos (fojas 39873 a 40170), copias de los contratos de locación de servicios celebrados por la recurrente con diversas personas naturales y jurídicas en virtud a los cuales estas últimas se obligan a prestar el servicio integral de gestión de cobranza a clientes morosos de las empresas que forman parte del Grupo Telefónica, (de la cual forma parte la contribuyente), durante los ejercicios gravables materia de acotación.

Que al respecto, si bien obra en el expediente (fojas 39197 a 39871), la documentación generada por las empresas de cobranza en las que dan cuenta de las gestiones llevadas a cabo, según cada deudor, debe tenerse presente que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones N° 02976-2-2004 y N° 07447-3-2008, la correspondencia o constancias presentadas por las empresas de cobranza, deben estar acompañadas de la documentación sustentatoria respectiva que acredite la realización de los actos que en ellas se afirma haber efectuado.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

f) Invitaciones a financiamientos

Que a efecto de poder considerar que se realizó gestiones de cobranza a través del envío de invitaciones a financiamientos a los clientes deudores, debió presentarse la documentación y demás elementos probatorios que sustenten este dicho, lo cual no consta en autos que haya ocurrido.

g) Envío a central de riesgo – INFOCORP

Que en la carta remitida por INFOCORP – EQUIFAX a la recurrente de fecha 1 de agosto de 2005 (foja 39195), se confirma que cada una de las deudas contenidas en los listados¹⁸ que acompaña (fojas 36174 a 39185) formó parte de las diversas carteras que le fueron remitidas en los ejercicios 2000 y 2001, señalando también que durante dichos períodos se enviaron notificaciones a cada uno de los deudores requiriéndoles el pago de las deudas vencidas, conforme con los modelos de documentos que también adjunta (fojas 39186 a 39192).

Que sobre la base de la documentación que obra en autos, se tiene que existen indicios razonables para considerar que la recurrente sí remitió información a INFOCORP y que esta institución, sobre esta base realizó acciones concretas; que de otro lado carece de sustento la conclusión a la que arriba la Administración en el sentido que, en los ejercicios 2000 y 2001 la contribuyente carecía de información necesaria para tomar la decisión de efectuar las provisiones, por la fecha en que solicitó la documentación que obra en autos (año 2005), toda vez que dicha circunstancia sólo acreditaría la fecha del pedido formulado, pero de ninguna forma demuestra lo indicado por la Administración.

h) Cartas de cobranza a principales clientes

Que se verifica de autos a fojas 25282 a 25555, cartas remitidas por el área de “seguimiento de cobranzas” de la recurrente en donde informa sobre la existencia de una deuda pendiente de pago a determinados clientes.

Que del tenor del documento, se aprecia que ellos representan una gestión de cobro luego del vencimiento de la deuda y con ello se demuestra la morosidad del deudor, situación que no es desvirtuada por el hecho que se hubiera podido consignar en la comunicación que si el pago ya se había efectuado no se tomaría en cuenta su notificación y que se hiciera saber del pago.

Que no obstante ello, de la revisión de las copias que obran en autos, no es posible establecer que estas cartas hayan sido efectivamente recibidas por los clientes de la recurrente, por lo que en este sentido, no permiten sustentar, respecto de los deudores que figuran en ellas, el cumplimiento del requisito previsto en las normas del Impuesto a la Renta, sobre la realización de gestiones de cobranza a través de este mecanismo.

Que en atención a lo expuesto, respecto de los mecanismos empleados por la recurrente para probar la realización de gestiones de cobranza, se ha meritado en esta instancia la idoneidad en el presente caso, de la utilización de la notificación de deuda mediante recibo y de las gestiones realizadas por INFOCORP.

¹⁸ Es del caso indicar que en el listado se especifica, entre otros datos, el nombre del deudor, su domicilio, el importe de la deuda, y el número telefónico asociado.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 06514-1-2010, en el procedimiento tributario debe atenderse a los principios del impulso de oficio y de la verdad material (numerales 1.3 y 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444), según los cuales las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, debiendo verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Que en este orden de ideas, y en atención al principio de verdad material que rige el procedimiento contencioso tributario, corresponde que la Administración identifique y establezca a los deudores cuyas deudas al cierre de los ejercicios 2000 y 2001 tenían menos de un año desde su vencimiento, y cuya gestión de cobranza se encuentre amparada, en alguno de los referidos mecanismos; y como consecuencia de ello, considere cumplido respecto de estos clientes, el requisito de demostrar la morosidad en el pago a que se contrae el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

II. Libro de Inventarios y Balances

Que el hecho que conduce a la Administración a concluir sobre el incumplimiento del presente requisito es que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001, la Provisión de Cobranza Dudosa – Cuenta 19, se encontraba contabilizada de manera global en el Libro de Inventarios y Balances, y si bien el detalle de esta cuenta se hallaba desagregado en un anexo denominado “Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa al 31.12.00 y al 31.12.01”, éste había sido legalizado recién el 13 de diciembre de 2003, circunstancia que le lleva a afirmar que al 31 de diciembre de los años materia de fiscalización, no existía.

Que la provisión por deudas incobrables constituye una de aquellas admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando sujeta su deducción tributaria al cumplimiento de ciertos requisitos, tales como su registro, el cual permita a la Administración la verificación y seguimiento de las deudas calificadas como incobrables, para lo cual se establece la exigencia de su anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre de cada ejercicio gravable.

Que en el caso de autos, la recurrente exhibió el Libro de Inventarios y Balances, en el que no se encontraban discriminadas las provisiones materia de reparo, exhibiendo además durante el procedimiento de fiscalización –como la propia Administración admite- los registros contables denominados “Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa 2000” que consta de 33 669 hojas simples sueltas y “Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa 2001” que consta de 19 531 hojas simples sueltas, legalizados el 13 de diciembre de 2003 (fojas 26011 y 26013).

Que sobre el particular, se debe indicar que conforme con la revisión efectuada en la presente instancia, en los documentos antes mencionados se consignó el detalle de las acreencias que conforman las referidas cuentas de cobranza dudosa, como son la identificación del cliente, el número del documento que tendría la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión¹⁹.

Que este Tribunal ha señalado en diversa jurisprudencia que la citada documentación anexa permitiría a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las

¹⁹ Circunstancia que se verifica –por ejemplo- de las copias que obran a fojas 26010 y 26012.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del registro discriminado de la provisión, y de esta forma entender cumplido este requisito.

Que adicionalmente, este colegiado ha rechazado la discriminación de la provisión efectuada en hojas sueltas anexas no legalizadas, tal como lo señaló en la Resolución Nº 590-4-2002, toda vez que dicha omisión le restaba fehaciencia al documento exhibido y a la información que contenía.

Que no obstante ello, por excepción, en la Resolución Nº 01317-1-2005, se ha aceptado que la relación anexa al Libro de Inventarios y Balances, tenga como fecha de legalización la misma que la de respuesta al requerimiento cursado por la Administración, en la medida en que la recurrente hubiera presentado documentación adicional que permitiera corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos detallados en dicho anexo, que además en este pronunciamiento se ha señalado que la razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión es el permitir a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción.

Que en este sentido, no resulta válido el sustento empleado por la Administración para considerar que la recurrente ha incumplido con el requisito de haber contabilizado la provisión al cierre del ejercicio en forma discriminada, toda vez que los denominados "Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa 2000" y "Libro de detalle de provisión de cobranza dudosa 2001" cumplieran con el requisito antes citado, al haber sido legalizados el 13 de diciembre de 2003.

Que de acuerdo con la conclusión antes expuesta, y en atención al criterio previamente señalado por este Tribunal, corresponde que la Administración requiera y analice el sustento documentario que permita acreditar la fehaciencia y pre-existencia de las deudas a que se refieren los citados libros de detalle.

En atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, considero que corresponde revocar este extremo de la apelada, a efecto que la Administración realice las verificaciones que han sido indicadas y emita nuevo pronunciamiento, dejando sin efecto, modificando o manteniendo, según sea el caso, el importe del presente reparo para los ejercicios 2000 y 2001.

• Cargas financieras

Que conforme se puede apreciar del Anexo I.13 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008311 (fojas 42678 a 42683) y del Anexo I.7 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0008312 (fojas 43250 a 43255), la Administración estableció que la recurrente había cargado a resultados los intereses, diferencia de cambio y comisiones relacionados con préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo; sin que hubiera sustentado la relación de éstos con la generación y mantenimiento de la fuente de renta gravada.

Que se explica en los mencionados anexos, que en respuesta a los Requerimientos Nº 00094679, Nº 00094680 y Nº 00219285, fue presentada documentación relacionada con las operaciones de solicitud de créditos, su ingreso a la contabilidad de la empresa, renovaciones de préstamos, amortizaciones del crédito y/o intereses, asientos contables de provisión de intereses; detalle de las cargas financieras relacionadas con cada una de las operaciones indicadas en los anexos requeridos, flujo de caja de enero a diciembre de 2000 y de 2001; que asimismo se da cuenta del escrito presentado por la contribuyente, en el que menciona que la prueba idónea del destino de los créditos obtenidos es el Estado de Flujos de Efectivo, y que del análisis de los rubros de actividades de inversión y financiamiento se puede determinar el destino dado a los financiamientos obtenidos, presentando un cuadro resumen de financiamientos y activos productivos.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que en los referidos anexos se consigna como motivos determinantes del reparo los siguientes:

- La documentación presentada acredita la existencia de las operaciones de endeudamiento, registro contable, amortizaciones y pago de intereses, pero no sustenta la causalidad o necesidad del gasto, la relación con la actividad generadora de renta gravada ni el destino otorgado a los préstamos. No se presentaron contratos de solicitud de préstamos a los bancos, sino únicamente cartas de autorización de líneas de crédito a dichas entidades.
- La recurrente poseía en el año 2000 (con excepción del mes de febrero) un flujo de caja operativo positivo, es decir, sus operaciones corrientes estaban cubiertas por sus propios ingresos, incluso sus inversiones, no evidenciándose en consecuencia la necesidad de acudir al financiamiento de terceros.
- De acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01317-1-2005, los gastos financieros requieren ser sustentados por ejemplo mediante un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.
- A pesar de la imposibilidad de evaluar la causalidad de los gastos por no haberse sustentado el destino de los recursos obtenidos, se reconoce que en el mes de febrero de 2000 y de 2001 se requería de financiamiento, por lo que aplica el método de proporcionalidad del gasto, mientras que en los demás meses los ingresos operativos cubrieron los gastos, por lo que era evidente que el dinero proveniente de terceros se destinó a actividades no vinculadas al mantenimiento de su fuente generadora de renta de tercera categoría, como por ejemplo al pago de dividendos.

Que en relación con el detalle del reparo formulado, se verifica que éste se estructura de la siguiente manera:

Reparo	2000 (S/.)	2001 (S/.)	Detalle
Préstamos bancarios	68 945 552	82 555 873	N.A. Bank, Bank, - Bco, Banco
Papeles Comerciales	6 598 271	20 644 409	Primera, Segunda, Tercera, Cuarta, Sexta, Séptima, Octava, Décima, Undécima, Décima Tercera, Décima Cuarta, Décima Quinta, Décima Sexta Emisión (Series B, C, D, E, F, J, I).
Bonos	37 119 709	33 424 351	1° Prog. Serie Única (primera a séptima emisión), 2° Prog. Serie Única (segunda y tercera emisión), BBVA Banco Continental.
Deudas a largo plazo	26 114 222	98 899 237	S.A., N.A. - Operaciones SWAP, JP Morgan Chase - Swap Moneda, Banco, Banco, Banco, Bell Telephone Meg. Co., Tesoro Público Francés, Bank.
TOTAL	138 777 754	235 523 870	

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

(Handwritten mark)

(Handwritten signature)



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que dentro del desarrollo normal de sus actividades, es común que las empresas se agencien de recursos financieros para cumplir sus objetivos, financiamiento que puede provenir de distintas fuentes, como instituciones financieras, proveedores, los clientes a través de anticipos, entidades estatales, otras empresas, personas naturales, accionistas, etc., y que pueden ser otorgados en moneda nacional o extranjera y bajo distintas modalidades.

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 de acuerdo con la norma antes citada, la deducción de los intereses se encuentra condicionada a que los fondos obtenidos por la contribuyente se utilicen en: a) La obtención o producción de rentas gravadas o, b) El mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que 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 proporcionalidad así como el "modus operandi" de la empresa; que asimismo en la Resolución Nº 02792-4-2003 ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten sus registros contables sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que el citado criterio ha sido complementado con lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01317-1-2005, que refirió 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 efecto del sustento resultaba necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un flujo de caja que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que sobre la base de los mencionados pronunciamientos, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00261-1-2007 se ha precisado los siguientes criterios: (i) que la relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa, (ii) que los gastos financieros deben acreditarse 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 endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente, y (iii) que si los préstamos han fluído 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 ellos.

Que en el presente caso, la Administración centra su reparo en el hecho que, de acuerdo con la documentación presentada no era posible concluir que los financiamientos fueron empleados en las inversiones realizadas en el mejoramiento de la red de telefonía nacional y en la adquisición, mejoramiento y ampliación de centrales telefónicas, ni que se hayan empleado en sus operaciones ordinarias o como capital de trabajo, argumentando que el flujo de caja está dado por pronósticos de ingresos y egresos en efectivo, que si bien constituye una herramienta para determinar el momento en que se requiere financiamientos externos, no acredita que se hayan producido o que se hayan destinado a la generación o mantenimiento de la fuente productora de renta; y que el Estado de Flujos



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

de Efectivo proporciona información para que los usuarios puedan evaluar la capacidad de la empresa para generar efectivo y equivalentes del efectivo, así como para evaluar las necesidades de la empresa de utilizar estos flujos de efectivo; sin embargo, para efecto tributario debe presentarse la documentación que sustente dicho estado.

Que es necesario definir de manera preliminar si resulta factible identificar el destino específico de cada uno de los créditos obtenidos tal como ha exigido la Administración, siendo que en rigor, este es el hecho que origina la observación practicada en fiscalización, puesto que no se aprecia que haya detectado o comprobado, que los fondos obtenidos por financiamiento hayan sido orientados a operaciones ajenas a la actividad generadora de renta, y que como consecuencia de ello los gastos vinculados a estos préstamos tendrían la condición de no deducibles para fines del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, puede afirmarse que en algunos casos sí es posible determinar que una deuda ha sido contraída para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o para mantener su fuente productora, siendo el primer caso cuando un proveedor directamente otorga el financiamiento, otro supuesto se da cuando éste se obtiene para una aplicación específica²⁰, lo cual se puede extraer de los documentos de crédito (por ejemplo se pide un préstamo y se ordena su abono a la cuenta de un tercero); que sin embargo, en otros casos no es posible una identificación específica del uso de los fondos obtenidos, por cuanto se mezclan con los recursos existentes en la empresa, como sería el caso de aquella que posee un saldo en caja y recibe adicionalmente un préstamo, de cuyo total se destina parte a la adquisición de mercaderías y parte a la realización de donaciones.

Que así, resulta razonable concluir que en el ejemplo citado, no puede señalarse que las donaciones fueron realizadas con el financiamiento obtenido, o con el disponible de efectivo que poseía la empresa; atendiendo a que el dinero ingresado no lleva una identificación que permita correlacionarlo con aquél que sale; siendo que cuando sucede este tipo de operaciones y en una gran variedad, es impracticable la identificación del destino de los fondos obtenidos, ya que los fondos se confunden sin distinción de su origen (ingresos de actividad o de financiamiento).

Que en este orden de ideas, en aquellos casos en que no se pueda identificar el destino de los fondos obtenidos, no se puede exigir la documentación sustentatoria de dichas utilidades, sin perjuicio de poder solicitar un análisis sustentado técnicamente, que permita examinar la vinculación de los endeudamientos concertados, con la generación de las rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente, que pudiera provenir de la presentación del Libro Caja, del Libro Diario en el que se refleje el movimiento de caja, los flujos de caja proyectados, el flujo de caja real, los estados financieros como el Balance General y el Estado de Flujos de Efectivo, dependiendo de la magnitud de las operaciones.

Que tratándose del Estado de Flujos de Efectivo, éste contiene los montos de entradas de efectivo (entradas de caja) y salidas de efectivo (pagos al contado, salidas de caja o erogaciones) del período, clasificando los cobros y los pagos, de acuerdo con su naturaleza, en: 1) Actividades de Operación, que son las entradas de caja en la forma de ingresos y los pagos en efectivo por concepto de gastos, 2) Actividades de Inversión, resultantes de la compra y venta de activos de largo plazo que la empresa usa en sus operaciones, y 3) Actividades Financieras, que son las entradas de efectivo (o de caja)

²⁰ Por ejemplo el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando regula las diferencias de cambio, muestra la posibilidad de que puedan existir pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables con existencias o pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

provenientes de personas o entidades que financian la organización (el propietario y los prestamistas), así como los pagos efectuados a esas personas o entidades²¹.

Que conforme con el artículo 29° del Reglamento de Información Financiera y Manual para la Preparación de la Información Financiera, aprobado por Resolución CONASEV Nº 103-99-EF-94.10, el Estado de Flujos de Efectivo muestra el efecto de los cambios de efectivo y equivalentes de efectivo en un período determinado, generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiamiento, debiendo mostrar separadamente: 1) Los flujos de efectivo y equivalentes de efectivo de las actividades de operación, que se derivan fundamentalmente de las principales actividades productoras de ingresos y distribución de bienes o servicios de la empresa, que son consecuencia de las transacciones y otros eventos en efectivo que entran en la determinación de la utilidad (pérdida) neta del ejercicio, 2) Los flujos de efectivo y equivalentes de efectivo de las actividades de inversión, que incluyen el otorgamiento y cobro de préstamos, la adquisición o venta de instrumentos de deuda o accionarios y la disposición que pueda darse a instrumentos de inversión, inmuebles, maquinaria y equipo y otros activos productivos que son utilizados por la empresa en la producción de bienes y servicios, y 3) Los flujos de efectivo y equivalentes de efectivo de las actividades de financiamiento. Las actividades de financiamiento incluyen la obtención de recursos de los accionistas o de terceros y el retorno de los beneficios producidos por los mismos, así como el reembolso de los montos prestados, o la cancelación de obligaciones, obtención y pago de otros recursos de los acreedores y crédito a largo plazo.

Que por su parte, el artículo 30° del citado reglamento dispone que el estado de flujos de efectivo debe informar el efectivo generado y aplicado en las actividades de operación, inversión y financiamiento, así como el resultado neto de esos flujos sobre el efectivo y sus equivalentes durante el período.

Que en los alcances de la Norma Internacional de Contabilidad – NIC Nº 7, Estado de Flujos de Efectivo (modificada en 1992), se señala que los usuarios de los estados financieros de la empresa tienen interés en saber cómo la empresa genera y usa su efectivo y equivalentes de efectivo, que esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la empresa, e independientemente de que el efectivo sea el producto con que trabaja la empresa, como puede tratarse de una entidad financiera, que las empresas necesitan efectivo por las mismas razones, sin importar cuán diferentes sean sus principales actividades productoras de ingresos, puesto que todas necesitan efectivo para conducir sus operaciones, para pagar sus obligaciones y para distribuir rendimientos a sus inversionistas; y que de allí surge la exigencia a todas las empresas de presentar un estado de flujos de efectivo.

Que el dictamen de los auditores externos deja constancia de haber auditado –entre otros- el estado de flujos de efectivo por los años terminados al 31 de diciembre de 2001 y 2000, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en el Perú a efecto de obtener una seguridad razonable de que la información financiera se presenta sin errores importantes, comprendiendo la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la Gerencia de la Compañía, que además afirma que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos y para fines del cumplimiento de los requisitos legales vigentes en el Perú sobre presentación de información financiera a los accionistas y a la CONASEV, la situación financiera de la recurrente al 31 de diciembre de 2001 y 2000, así como los

²¹ HORNGREN, Charles, HARRISON, Walter, y ROBINSON, Michael. Contabilidad. Quinta Edición. Prentice Hall Hispanoamericana S.A. México, págs. 17 a 19.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en el Perú²².

Que según se puede observar de los Estados de Flujos de Efectivo, que forman parte de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2001 y de 2000 (fojas 41794 y 41795), la recurrente 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, y otros cobros de efectivo relativos a su actividad, habiéndose cubierto también con estos recursos, la compra de inmuebles, planta, equipos, materiales y suministros, el pago de sobregiros y préstamos bancarios, deudas a largo plazo, bonos y dividendos; verificándose la existencia de fondos provenientes de financiamientos que han sido utilizados conjuntamente con el efectivo proveniente de las actividades de operación y con el saldo de efectivo al inicio de cada ejercicio, como capital de trabajo para el pago de diversas obligaciones; y que en la eventualidad de no haber contraído préstamos externos, no hubiera podido cubrir las necesidades de efectivo para la marcha del negocio.

Que a mayor abundamiento, en la Nota 15 de los mencionados Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 2001 y de 2000 (foja 41765) correspondiente al Balance General se muestra el detalle del rubro de Inmuebles, Planta y Equipo Neto, las que especifican las adiciones y activaciones correspondientes a terrenos, edificios y otras construcciones, planta telefónica, equipos, muebles y enseres, vehículos, trabajos en curso y unidades por recibir.

Que de los datos contenidos en los mencionados estados financieros, así como de su comparación con las cifras expresadas en los Estados de Flujos de Efectivo, que forman parte de los Estados Financieros Auditados al 31 de diciembre de 1999 y de 1998 (foja 41082), se puede sostener que el financiamiento obtenido por la contribuyente resultaba necesario para la realización de inversiones, pago de obligaciones corrientes, amortización de préstamos anteriormente contraídos, capital de trabajo, lo cual lleva a concluir bajo un criterio de razonabilidad, que los gastos vinculados a los financiamientos obtenidos no pueden ser considerados como ajenos a la actividad gravada, sino más bien, resultaban necesarios para la generación y el mantenimiento de la fuente productora de renta.

Que a mayor abundamiento, en el documento denominado "Análisis e Interpretación de los Estados de Flujos de Efectivo por los años terminados al 31 de diciembre de 1995 a 31 de diciembre de 2001" de 16 de febrero de 2006, emitido por PricewaterhouseCoopers (Dongo-Soria Gaveglio y Asociados Sociedad Civil), elaborado sobre la base de los estados financieros auditados, se concluye que durante los años 1995 a 2001 el efectivo proveniente de las actividades de operación fue significativamente inferior a los desembolsos efectuados para llevar a cabo el proceso de expansión y modernización realizado por la recurrente en esos años, que financieramente debió recurrir a financiamiento externo para afrontar las necesidades de efectivo destinadas a capital de trabajo como a inversiones, que los fondos captados a través de crédito a corto y largo plazo, bonos, papeles comerciales y créditos bancarios se canalizaron en general para atender sus necesidades de efectivo, que no resulta exigible desde un punto de vista contable, legal ni tributario, la identificación específica del destino dado al efectivo derivado de los préstamos, y que existe base objetiva que los fondos obtenidos de las actividades de operación fueron suficientes para afrontar el pago de dividendos (fojas 42795 a 42808).

Que de forma similar, en el informe denominado "Evaluación Financiera del uso de los financiamientos recibidos por la Compañía en los años 1995 a 2001" elaborado por BDO (Pazos, López de Romaña, Rodríguez S.C.) se indica que de conformidad con los informes de auditores, los estados financieros

²² Disponible en http://www.conasev.gob.pe/eeff/eeff_x_empresa.asp.



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

de la recurrente fueron preparados de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad vigentes, sustentando su razonabilidad, que no es práctico ni existen normas legales o contables ni cláusulas contractuales, que exijan identificar el efectivo proveniente del financiamiento con el objetivo de efectuar un seguimiento de cada sol obtenido, que de la evaluación del estado de flujos de efectivo por los ejercicios 1995 a 2001 se desprende que fue necesario además del aporte efectuado por los accionistas en 1994, financiamiento adicional para efectuar las actividades de inversión que el Contrato de Concesión celebrado con el Estado Peruano exigía, mediante la emisión de papeles comerciales y bonos y de deuda a corto y largo plazo, que las condiciones de emisión de papeles comerciales y bonos por oferta pública, no permiten la utilización de los recursos recibidos a fines distintos a los autorizados por la CONASEV, es decir, del financiamiento de capital de trabajo y expansión y renovación de la red telefónica y equipos de telecomunicación en general, que la deuda a largo plazo y los sobregiros y préstamos bancarios han sido utilizados como capital de trabajo y para operaciones de cobertura, salvo en el caso de la recompra de acciones cuyos gastos financieros fueron debidamente reparados, que los saldos de efectivo y los flujos operativos fueron suficientes para cubrir el pago de dividendos, y que en conclusión, los financiamientos obtenidos –excepto por el caso de la recompra de acciones- han sido empleados en actividades propias de la recurrente (fojas 42764 a 42793).

Que respecto de los citados informes emitidos por sociedades de auditoría, en los que se concluye que la recurrente utilizó los fondos captados a través de créditos a corto y largo plazo, bonos, papeles comerciales y créditos bancarios en general, para atender las necesidades de efectivo requeridas por sus operaciones, la Administración considera que al haber sido presentados en la instancia de reclamaciones, no proceden ser meritados en aplicación del artículo 141° del Código Tributario, toda vez que fueron solicitados mediante los Requerimientos Nº 00094679 y Nº 00094680 y no fueron presentados en su oportunidad.

Que en los Requerimientos Nº 00094679 y su Anexo Nº 1 (fojas 30002 y 30003) y Nº 00094680 y su Anexo Nº 1 (fojas 28123 y 28124), la Administración solicitó sustentar el destino de los recursos obtenidos por préstamos bancarios, emisión de papeles de trabajo, bonos y deudas a largo plazo registradas en los Estados Financieros al inicio y cierre de los ejercicios 2000 y 2001, debiendo a este efecto presentar contratos, contabilización de los ingresos, amortizaciones (registro contable y Estados de Cuenta Corriente del Banco), Flujos de Caja, entre otros; adicionalmente, se solicitó desagregar de la Cuenta 67 – Cargas Financieras, los intereses, comisiones y diferencia de cambio generados por cada una de las operaciones de financiamiento antes indicadas y que habían sido cargados al resultado del ejercicio, indicando la cuenta de gastos utilizada para dicho registro.

Que al respecto, el artículo 141° del Código Tributario, dispone que no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis meses posteriores a la fecha de interposición de la reclamación.

Que si bien es cierto, en virtud a lo señalado en la referida norma, este Tribunal ha interpretado, en múltiple jurisprudencia, que no procede admitir en la etapa de apelación las pruebas que habiendo sido requeridas en la etapa de fiscalización, no hubieran sido presentadas, salvo que el deudor tributario demostrase que la omisión a su presentación no se generó por su causa, o cuando acreditase la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas; también lo es que en el presente caso, la Administración no ha solicitado la exhibición o presentación de los informes especializados elaborados por las compañías de auditores, y que además estos no



Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

tienen el carácter de medio probatorio orientado a sustentar el destino de cada uno de los recursos obtenidos por préstamos bancarios, emisión de papeles de trabajo, bonos y deudas a largo plazo; sino que contienen una opinión técnica respecto del medio idóneo que debe ser tomado en cuenta para efecto de cumplir con los requerimientos cursados en fiscalización.

Que a mayor abundamiento, el hecho que los ingresos operativos obtenidos en los meses de enero y marzo a diciembre hubieran podido cubrir los gastos incurridos, no permite inferir ni menos concluir que los fondos obtenidos de terceros, fueron destinados hacia actividades ajenas al giro del negocio, (o en concreto al pago de dividendos a favor de los accionistas de la recurrente); asimismo, el hecho de consolidar o integrar la recaudación de ingresos por operaciones propias con los que correspondían a sus filiales bajo el sistema de caja única, no permite llegar a la referida conclusión; siendo que no existe presunción legal que asocie estas consecuencias, a la situación descrita por la Administración; debiendo agregarse que ésta no ha evidenciado o identificado que alguno de los financiamientos obtenidos en los ejercicios materia de fiscalización haya sido aplicado directamente hacia alguna actividad no alcanzada con el Impuesto a la Renta.

Que a todo lo expuesto en los considerandos precedentes debe agregarse lo señalado por este Tribunal en la Resolución Nº 11743-2-2007, en el sentido que no corresponde a la Administración cuestionar el mantenimiento de obligaciones pendientes cuando se tiene flujos de efectivo positivos, a efecto de evitar la generación de gastos por intereses, por cuanto ello implicaría que se esté cuestionando las decisiones financieras del contribuyente; siendo además que en el caso materia del presente pronunciamiento refiere que la Administración no ha fundamentado que no existiera la necesidad del préstamo en el año en que se efectuó, sino que se ha basado sólo en indicios, tales como la presencia de flujo de caja positivo ó la realización de anticipos de dividendos; y en base a este razonamiento concluyó que el reparo debía ser levantado.

Que cabe acotar que, si la Administración hubiera detectado que determinados fondos no fueron efectivamente orientados a los fines que se indicaron en la información contenida en los estados financieros presentados, podía válidamente requerir que se desvirtuara dicha inconsistencia, situación que no se habría producido en el caso materia de autos.

En atención a lo expuesto en los considerandos anteriores, y estando a los criterios jurisprudenciales antes mencionados, soy de opinión que procede dejar sin efecto el presente reparo, y como consecuencia de ello revocar la resolución apelada en este extremo.

Que resulta importante acotar que en la Sentencia de la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia del Perú, de 20 de abril de 2010, dictada en el Expediente de Casación Nº 3412-2008, se refiere en sus considerandos CUARTO al SEXTO, que la sentencia de primera instancia, a partir del análisis de los flujos de efectivo correspondiente a los años en que se captaron los fondos y se llevaron a cabo las inversiones, estableció que los fondos captados a través de la colocación de Bonos Corporativos y del préstamo sindicado se utilizaron en la adquisición de activos fijos; no siendo exigible desde un punto de vista contable, legal ni tributario la identificación específica del destino dado al efectivo originado en los préstamos obtenidos; que a su vez, la sentencia de vista recurrida, de 3 de julio de 2008, confirmó la sentencia apelada por sus mismos fundamentos, concluyendo que al haberse deducido como gastos los intereses derivados de los financiamientos obtenidos mediante la colocación de los bonos y el mencionado crédito sindicado, se cumplió con el inciso a) del artículo 37º de la Ley de Impuesto a la Renta; y que de este modo se encuentra establecida como cuestión de hecho incontrovertible en sede de casación que los ingresos sí fueron empleados para generar renta gravable, para lo cual han tenido en consideración el mérito probatorio derivado de los Estados de Flujos de Efectivo debidamente auditados.





Tribunal Fiscal

Nº 17044-8-2010

Que bajo la misma línea de pensamiento, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal del Poder Judicial de la Nación de la República Argentina, en la sentencia de 6 de mayo de 2010 recaída en la causa "DGI (S.A. Arg.) TF 24167-1"²³, confirma el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, el cual se inclinó por la tesis de la universalidad del pasivo, según la cual los préstamos no financian una actividad en particular del ente, sino que están destinados a la totalidad de las tareas desarrolladas por éste, entendiéndose que el conjunto de las deudas de cualquier ente económico (pasivo) financia la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus activos (bienes) y que no es posible saber la medida en que un pasivo o deuda está financiando a algún bien del activo en particular, de tal modo que todo el pasivo tiene como contrapartida indivisible a la totalidad del activo y no existen relaciones directas entre sus partes componentes.


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


Quintana Agüero
Secretaria Relatora
DPSH/SQ/schl

²³ <http://www.cij.gov.ar/adj/fallos/0.351902001281368070.pdf>.