



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

EXPEDIENTES N° : 8063-2009, 8065-2009 y 3195-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de junio de 2011

VISTAS las apelaciones interpuestas por
contra las Resoluciones de Intendencia Nº 0150140008150, Nº 0150140008187 y Nº 0150140009496 de 30 de abril de 2009 y 30 de diciembre de 2010, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014564 y Nº 012-003-0014592 a Nº 012-003-0014602 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013368, Nº 012-002-0013447 a Nº 012-002-0013452 y Nº 012-002-0013384 a Nº 012-002-0013388, y fundada en parte la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0021578 a Nº 012-003-0021590 y las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0016653 a Nº 012-002-0016663, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 a 2006, pagos a cuenta del mencionado impuesto de marzo a diciembre de 2005, enero a diciembre de 2006, y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley Nº 27444, corresponde acumular los procedimientos tramitados con Expedientes Nº 8063-2009, Nº 8065-2009 y Nº 3195-2011, al guardar conexión entre sí.

Que el recurrente señala que de acuerdo al artículo 172º de la Ley General de Sociedades, los actos realizados por los representantes (administradores), constituyen la voluntad de los representados, bien sea que hubieren sido ratificados en forma expresa o tácita, que según el artículo 18º de su estatuto las atribuciones del director no son limitativas sino enunciativas, que la actuación de Dionisio Romero Seminario se encontraba dentro de los alcances de la representación otorgada, no habiéndose solicitado la invalidez del acto jurídico que llevó a cabo; que es inexacto que el presidente del directorio no pueda actuar en forma individual, ya que cada uno de los directores de una sociedad pueden desempeñar su cargo como un representante legal que busca desarrollar y conservar el patrimonio societario, que era necesario encontrar la forma de recuperar el capital prestado a las empresas del Grupo Hayduk, y en este sentido, la actuación del mencionado funcionario, que dio origen al proceso judicial en su contra por tráfico de influencias, tuvo como finalidad exclusiva proteger el patrimonio del Banco de Crédito del Perú, y aumentar sus rentas gravadas; que no todos los actos de representación deben constar en actas, ya que cuando se trata de actos de gestión ante situaciones que exigen una reacción inmediata de los representantes y que resultan necesarios para cautelar los intereses de la persona jurídica, es suficiente la actuación material para que la representación se entienda ejercida, en aplicación del artículo 171º de la Ley General de Sociedades; que no puede desconocerse un gasto incurrido en ejercicios gravables posteriores a aquel en el cual se generó y devengó la renta gravada, siendo por tanto errónea la afirmación en el sentido que la deducibilidad procedería en el ejercicio 1999, siendo que esta afirmación supone una confusión entre los alcances del principio de causalidad vinculado al destino que deben tener los gastos para efectos de su deducibilidad y el devengado referido a la oportunidad en el que deben reconocer los gastos; y que en la sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia, que posee carácter de cosa juzgada, se ha establecido que los hechos realizados por la citada persona, y que ocasionaron el inicio de un proceso penal en su contra, fueron efectuados en su calidad de miembro del directorio.

Que refiere que de acuerdo con el Decreto de Urgencia Nº 059-2000 y la Resolución Ministerial Nº 121-2000-EF-77, el Programa de Rescate Financiero Agropecuario (RFA), consistía en la refinanciación de las deudas mantenidas con empresas del sistema financiero por personas naturales o jurídicas dedicadas a actividades agropecuarias, a través de la emisión de bonos del tesoro público, tratándose de una operación de financiamiento sujeta a reembolso; que en aplicación de este beneficio se producía una novación de las deudas con los acreedores, quienes reemplazaban parte de la acreencia que poseían con una a cargo del Sector Público, de tal forma que el beneficiario mantenía una deuda con dicho sector y ya no con la empresa del sistema financiero; que las empresas del sistema financiero que recibieron los indicados bonos emitidos en el programa de rescate financiero mantenían una acreencia con el sector

f 1



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

público, el cual estaba obligado a pagar los intereses generados por los bonos, así como a devolver el valor nominal de los bonos al vencimiento del plazo de éstos; que a diferencia de una condonación en la que el acreedor de manera voluntaria renuncia a solicitar su crédito, produciendo como efecto la extinción de la obligación, en el presente caso, las instituciones financieras no renunciaban de forma voluntaria a efectuar el cobro de los créditos que mantenían los beneficiarios del programa, el cual reemplazaba parte de la acreencia que mantenía el beneficiario del RFA con una acreencia con el Sector Público representada por bonos, manteniendo una deuda con dicho sector por un porcentaje de la deuda original; que el Estado no asumía de manera temporal la deuda de los agricultores, prestando temporalmente los recursos para la refinanciación de la deuda materializados en la emisión de los mencionados bonos, sino que se producía la novación de la obligación preexistente; que el riesgo de incobrabilidad de la deuda es asumido en la parte novada por el Estado, quien adoptaba la condición de acreedor como consecuencia de la emisión de los bonos de reactivación; que además el desembolso de dinero no era un requisito para encontrarse comprendido en la exoneración del inciso h) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta; y que sobre este extremo, la Administración ha afectado su derecho a la defensa y a la doble instancia, ya que en la apelada ha variado el motivo y el fundamento del reparo.

Que manifiesta que atendiendo al hecho que los ingresos obtenidos por los bonos se encuentran exonerados, el reparo por gastos comunes relacionados a rentas exoneradas carece de sustento, por lo que corresponde que éste sea levantado; y que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de 2005 y 2006, se han calculado empleando un coeficiente cuantificado sobre la base de lo establecido en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014564 y Nº 012-003-0014592, no obstante tratarse de valores que han sido impugnados oportunamente.

Que la Administración indica que no fue sustentada la relación de causalidad de los servicios de asesoría legal, imagen y publicidad del Señor Dionisio Romero Seminario con relación de la denuncia por Tráfico de Influencias; que en el supuesto negado que se aceptara la deducción de los gastos, estos debieron considerarse en el ejercicio 1999 en el que se suspendieron las medidas de inmovilización de fondos de las empresas deudoras de la recurrente; que si bien los miembros del directorio en conjunto tienen plenas facultades para actuar en representación de la sociedad en los asuntos que le competen como órgano colegiado, no pueden actuar válidamente a título personal, ya que deben dar cuenta de sus actos al directorio, por lo que no puede considerarse que los actos del presidente del directorio fueran realizados en representación de la contribuyente, los cuales además no constaban en actas de directorio; que en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia no se afirma que la participación de la citada persona fue realizada en representación de la recurrente.

Que sostiene que de conformidad con las normas del RFA, la empresa agraria debía reembolsar los recursos que el Tesoro Público aportó, a medida que pagara las cuotas del crédito refinanciado que mantenía con las entidades financieras; que en ese sentido, el Estado asumía temporalmente la deuda de aquella a través de los bonos emitidos, adquiriendo a su vez una obligación de restituir los importes aportados por el anotado RFA, actuando la entidad financiera como un agente de cobro, que el Estado prestaba recursos para la refinanciación de su deuda, materializados en la emisión de los bonos del RFA que si bien constituían obligaciones del gobierno central, no tenían como origen una operación de crédito entre este y la entidad financiera, dado que a cambio de los bonos no se otorgaba dinero, bienes, líneas de crédito, ni se producía la cancelación de una deuda contraída con terceros, sino que se refinanciaban los créditos otorgados al sector agropecuario, para lo cual se aceptaba como respaldo de dichas operaciones los bonos en mención; que al no ser de aplicación la exoneración contenida en el inciso h) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta, a los intereses devengados por los bonos emitidos por el RFA, correspondía mantener el reparo por gastos comunes relacionados a rentas exoneradas.

Que en el presente caso, se tiene que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Cartas Nº 060011211830-01-SUNAT, Nº 060011211780-01-SUNAT y Nº 090011279990-01-SUNAT y Requerimientos Nº 0121060000424, Nº 0121060000419 y Nº 0121090000095 (fojas 1811 a 1813 y 1845 del Expediente 8063-2009, fojas 918 a 920 y 962 del Expediente Nº 8065-2009, y de fojas 981, 982 y 1520 del Expediente Nº 3195-2011), la Administración efectuó diversos reparos al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004, 2005 y 2006, parte de los cuales fueron aceptados por la recurrente a través de las respectivas declaraciones juradas rectificatorias, y fueron materia de impugnación aquellos reparos referidos a gastos que no cumplían con el principio de causalidad, ingresos originados por bonos de reactivación emitidos para el RFA; gastos comunes relacionados a rentas exoneradas, pagos a cuenta del indicado impuesto por ingresos omitidos y modificación del coeficiente para los ejercicios 2005 y



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

2006, y asimismo, verificó la comisión de la infracción tipificada el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que en virtud a los mencionados reparos e infracciones, se emitieron las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014564, Nº 012-003-0014592 a Nº 012-003-0014602, Nº 012-003-0021578 a Nº 012-003-0021586 y Nº 012-003-0021588, Resoluciones de Determinación de Saldo a Favor Nº 012-003-0021587, 012-003-0021589 y 012-003-0021590 y Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013368, Nº 012-002-0013447 a Nº 012-002-0013452, Nº 012-002-0013384 a Nº 012-002-0013388 y Nº 012-002-0016653 a Nº 012-002-0016663 (fojas 2076 a 2108 del Expediente Nº 8063-2009, 1130 a 1154 y 1362 a 1399 del Expediente 8065-2009 y 1836 a 1880 y 2021 a 2077 del Expediente Nº 3195-2011).

Que al respecto se tiene que constituyen aspectos materia de controversia, los siguientes:

- **Gastos que no cumplan con el principio de causalidad**

Que mediante el punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122070000702 (fojas 1600 y 1601 del Expediente Nº 8063-2009) para el año 2004, punto 1 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122070001633 (foja 911 del Expediente Nº 8065-2009) para el 2005, y punto 3 del Requerimiento Nº 0122090000640 (fojas 971, 972 y 974) para el 2006, se solicitó a la recurrente, a fin de verificar los cargos a gastos a las cuentas de resultados, que presentara un escrito indicando la base legal respectiva y adjuntando la documentación correspondiente, tales como contratos y documentos probatorios específicos emitidos en su oportunidad, expresión contable, cancelaciones, estados de cuenta bancarios, trabajos realizados, informes, planillas, liquidación de beneficios, actas u otros que se indicaban en los Anexos Nº 2 y 3 del referido requerimiento; que sustentara la fehaciencia de los gastos contabilizados, que presentara los documentos que demostraran el destino de los gastos y sus beneficiarios, y que acreditara el pago en efectivo y/o cheque y/o abono en cuenta bancaria para la cancelación de los proveedores.

Que en los escritos de 14 de diciembre de 2007 (fojas 1475 a 1478 del Expediente Nº 8063-2009), y de 9 de enero de 2008 (fojas 884 a 887 del Expediente Nº 8065-2009) el recurrente manifestó que era uno de los principales acreedores del grupo empresarial Hayduk en 1999, respecto del cual sus principales acreedores acordaron declarar su insolvencia bajo el régimen de la Ley de Reestructuración Patrimonial para la protección de su patrimonio y la suspensión de las medidas cautelares trabadas; que este hecho ocasionó que en su calidad de presidente del directorio, se reuniera con el jefe del Servicio de Inteligencia Nacional, sugiriera el nombre de 4 profesionales que podrían ser designados como interventores, quienes fueron nombrados como tales, y que se suspendieran las medidas cautelares trabadas en contra de su deudora; que por este hecho fue denunciado por delito de Tráfico de Influencias, y que por este motivo asumió los gastos necesarios para ejercer la defensa legal del indicado funcionario.

Que en los resultados de los Requerimientos Nº 0122070000702 (fojas 1295 a 1297 del Expediente Nº 8063-2009), Nº 0122070001633 (fojas 856 a 866 del Expediente Nº 8065-2009) y Nº 0122090000640 (fojas 947 a 952 y 954 del Expediente 3195-2011); la Administración concluyó que si bien se presentó documentación sustentatoria de los gastos incurridos, éstos no eran deducibles para efecto del Impuesto a la Renta, dado que no cumplían con el principio de causalidad, que de la evaluación de los documentos presentados se observó que las erogaciones vinculadas a se agrupaban en gastos de abogados por asesoría legal, gastos de defensa legal y gastos de imagen y publicidad; que atendiendo a que el artículo 159º de la Ley General de Sociedades dispone que el cargo de director es personal, salvo que el estatuto autorice la representación, y que las actas de directorio no mencionan algún tipo de gestión realizada por la citada persona, respecto a la reunión sostenida con el jefe del Servicio de Inteligencia Nacional, concluyó que aquellos eran de índole personal.

Que en el presente caso, la Administración objeta los gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por estudios de abogados por concepto de asesoría y defensa legal, y por servicios de imagen y publicidad consistentes en recolectar, clasificar y procesar la información propalada en los medios de comunicación, así como coordinar, producir, elaborar y emitir segmentos publicitarios a favor de Dionisio Romero Seminario.

t 3



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

Que los servicios prestados se originan, según se observa de autos y en particular de lo señalado en el octavo considerando de la Sentencia de 16 de junio de 2006 de la Corte Suprema de Justicia (foja 1811 del Expediente N° 8065-2009), en el hecho que en junio de 1999 con ocasión del proceso penal por tráfico ilícito de drogas contra directivos y accionistas del Grupo Hayduk, se decretó medida cautelar de embargo preventivo en forma de administración judicial sobre los bienes conformantes de las empresas del citado grupo, siendo la recurrente una de las acreedoras de estas empresas, y bajo este contexto, se atribuyó a [redacted] haber acudido a [redacted] a efecto de proponer y lograr la designación de cuatro personas para el cargo de administradores judiciales; formalizando la Fiscalía Provincial Penal Especializada, denuncia penal ampliatoria contra el indicado funcionario de la contribuyente, por delito de tráfico de influencias en calidad de instigador, sobre la base de la transcripción de videos grabados durante reuniones sostenidas entre las citadas personas en los que una de ellas se ofrecía a brindar declaraciones favorables para la reelección presidencial, mientras que la otra informaba sobre el avance de las gestiones para obtener el embargo de las empresas del Grupo Hayduk.

Que de manera preliminar es necesario acotar que la Administración no cuestiona el hecho que los gastos hayan sido efectivamente incurridos por la recurrente, ni que estos correspondan a servicios efectivamente recibidos por ella; que tampoco afirma ni sustenta su reparo en la ausencia de interés de la recurrente en las acciones llevadas a cabo por [redacted], en el cuestionamiento de los efectos de sus eventuales gestiones en el desarrollo de las actividades económicas de aquella (acreencias con terceros pendientes de pago).

Que en rigor, el tema en controversia de acuerdo con lo establecido durante el procedimiento de fiscalización se centra en el hecho que, [redacted] no habría actuado en su calidad de miembro del directorio de la contribuyente, y que en este sentido, los gastos incurridos por la denuncia penal en su contra por el delito de tráfico de influencias¹, no correspondía ser asumido por el Banco de Crédito del Perú.

Que de conformidad con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, según los textos aprobados por Decreto Supremo N° 054-99-EF y N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que conforme con el inciso d) del artículo 44° de la norma en mención, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

Que según el criterio adoptado por este Tribunal en numerosas resoluciones, como las N° 02607-5-2003 y N° 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 10167-2-2007, en un caso similar al presente, a efecto de determinar la procedencia de la deducción de las sumas pagadas por asesoría legal, debe determinarse si los servicios otorgados guardan relación con la generación de renta de la empresa o del mantenimiento de su fuente productora, siendo pertinente para este efecto establecer si las acciones de la persona contra las cuales se han seguido procesos judiciales han sido realizadas actuando en calidad de miembro del directorio de la persona jurídica; supuesto bajo el cual se podría admitir que los pagos efectuados podrían ser deducidos como gastos para efecto del Impuesto a la Renta.

Que el artículo 170° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, establece que las deliberaciones y acuerdos del directorio deben ser consignados, por cualquier medio, en actas que se recogerán en un libro, en hojas sueltas o en otra forma que permita la ley y, excepcionalmente,

¹ Previsto en el artículo 400° del Código Penal, Decreto Legislativo N° 635.

[Redacted signatures]



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

conforme al artículo 136², y que dichas actas deben expresar, si hubiera habido sesión: la fecha, hora y lugar de celebración y el nombre de los concurrentes; de no haber habido sesión: la forma y circunstancias en que se adoptaron el o los acuerdos; y, en todo caso, los asuntos tratados, las resoluciones adoptadas y el número de votos emitidos, así como las constancias que quieran dejar los directores.

Que asimismo el referido artículo señala que si el estatuto no dispone de manera distinta, las actas serán firmadas por quienes actuaron como presidente y secretario de la sesión o por quienes fueron expresamente designados para tal efecto, además el acta tendrá validez legal y los acuerdos a que ella se refiere se podrán llevar a efecto desde el momento en que fue firmada, bajo responsabilidad de quienes la hubiesen suscrito; que el acta deberá estar firmada en un plazo máximo de diez días útiles siguientes a la fecha de la sesión o del acuerdo, según corresponda, que cualquier director puede firmar el acta si así lo desea y lo manifiesta en la sesión, y que el director que estimare que un acta adolece de inexactitudes u omisiones tiene el derecho de exigir que se consignen sus observaciones como parte del acta y de firmar la adición correspondiente, el director que quiera salvar su responsabilidad por algún acto o acuerdo del directorio debe pedir que conste en el acta su oposición, y que si ella no se consigna en el acta, solicitará que se adicione al acta, según lo antes indicado, y el plazo para pedir que se consignen las observaciones o que se incluya la oposición vence a los veinte días útiles de realizada la sesión.

Que de acuerdo con lo previsto por el artículo 172° de mencionada la ley, el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, con excepción de los asuntos que la ley o el estatuto atribuyan a la junta general.

Que a su vez, el artículo 174° de la anotada ley establece que el directorio podrá nombrar a uno o más directores para resolver o ejecutar determinados actos, asimismo, la delegación puede hacerse para que actúen individualmente o si son dos o más, también para que actúen en comité, agregando que la delegación permanente de alguna facultad del Directorio y la designación de directores que hayan de ejercerla, requiere del voto favorable de las dos terceras partes de los miembros del directorio y de su inscripción en el registro.

Que según el artículo 18° del Estatuto de la recurrente (fojas 683 a 689 del Expediente N° 8063-2009), son atribuciones del directorio: administrar la sociedad determinando los lineamientos generales de su política; convocar a las juntas generales; formular y representar a consideración de la junta general obligatoria la memoria y los estados financieros, proponiendo la aplicación de utilidades; resolver las adquisiciones y enajenaciones de inmuebles de propiedad de la sociedad; nombrar a los gerentes generales y demás gerentes, confiriéndose los poderes necesarios y fijando sus remuneraciones; acordar el establecimiento y el cierre de sucursales y agencias a propuesta de la Gerencia General; siendo esta relación enunciativa, atendiendo a que le competen todas las facultades que no hayan sido reservadas a la junta general de accionistas, ya sea por este estatuto, por la ley que rige las actividades bancarias y financieras, o por la Ley General de Sociedades.

Que el último párrafo del artículo 21° del aludido estatuto, dispone que los acuerdos del directorio constarán en actas que llevará la gerencia general o el funcionario que el directorio designe, asimismo, dichas actas serán firmadas por el presidente y quien actuó como secretario en la sesión, pudiendo suscribirla además los directores concurrentes a la sesión respectiva que deseen hacerlo.

Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, el directorio tiene las facultades de gestión y de representación legal necesarias para la administración de la sociedad dentro de su objeto, siendo que el listado de atribuciones otorgadas es de carácter enunciativo y no limitativo; toda vez que le competen todas las facultades que no hayan sido reservadas a la junta general de accionistas por la ley o el estatuto; circunstancia que sin embargo no permite inferir que todos los

² Acta fuera del libro o de las hojas sueltas: Extendida y firmada por todos los accionistas concurrentes en un documento especial, el que se adherirá o transcribirá al libro o a las hojas sueltas no bien éstos se encuentren disponibles, o en cualquier otra forma que permita la ley. El documento especial deberá ser entregado al gerente general quien será responsable de cumplir con lo antes prescrito en el más breve plazo.

5



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

actos llevados a cabo por alguno de sus miembros, habrán sido efectivamente realizados, en el ejercicio de sus funciones.

Que obra en autos la documentación presentada por la recurrente consistente en escritos dirigidos a la Sala Penal Especial, del Estudio Ore Guardia Abogados, dictamen emitido por demanda de amparo, informes emitidos por Estudio Bramont Arias Torres (fojas 1298 a 1383, 1385 a 1411, 1422 a 1424, 1426 a 1444, 1446 a 1467 del Expediente Nº 8063-2009), Recibos por Honorarios Nº 002-0000055, Nº 001-000173, Nº 002-000023 y Nº 001-0000504, emitidos por

Facturas Nº 001-05163, Nº 001-0001199, Nº 001-001322, Nº 001-001324, emitidas por el Estudio Jorge Avendaño, Estudio Monroy Abogados, Estudio Ore Guardia Abogados, informes del Estudio Oré Guardia Abogados, recurso de apelación contra la resolución que declaró infundada la excepción presentada por la defensa del Sr. Romero, Resolución S/N de la Tercera Sala Penal Especial de la Corte Superior de Justicia de Lima, ayuda memoria sobre el proceso penal (Exp. 014-2001), escritos presentados al Presidente y Administrador distrital de la Corte Superior de Lima, Presidente de la Corte Suprema de Justicia y al Gerente General del Poder Judicial, escrito de 26 de agosto de 2005 presentado ante la Sala Penal Especial, recurso de queja por denegación de nulidad, Resolución S/N de 21 de abril de 2004 (fojas 810, 812 a 819, 823 a 834, 836 a 857, 862, 863, 907 y 908 del Expediente Nº 3195-2011) y Sentencia S/N de 16 de junio de 2006 de la Primera Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República (fojas 1807 a 1813 del Expediente Nº 8065-2009).

Que de la revisión de la citada documentación se advierte que los comprobantes de pago fueron girados a nombre de la recurrente; que los informes legales y los escritos elaborados para la defensa de Dionisio Romero Seminario, fueron realizados a título personal, sin que de estos documentos pueda concluirse que el proceso penal por tráfico de influencias fue abierto en su calidad de presidente del directorio de la recurrente; que asimismo, y contrariamente a lo alegado por la recurrente, en la Sentencia de 16 de junio de 2006, la Corte Suprema de Justicia de la República, no señala que la referida persona ha actuado en su condición de presidente de directorio, ni que la conducta penal que se le imputa es consecuencia de acciones realizadas en ejercicio de sus funciones, limitándose en todo caso a señalar en su octavo considerando, que al citado funcionario se le ha atribuido en su condición de presidente del directorio de la contribuyente, determinados hechos encaminados a obtener el nombramiento de ciertas personas en el cargo de Administrador Judicial de las empresas del Grupo Hayduk, esto es, que se reseña la imputación de la cual ha sido objeto, sin calificarla ni definirla.

Que si bien es cierto que las atribuciones de los miembros del directorio previstas en la Ley General de Sociedades y en el estatuto social son de carácter enunciativo, encontrándose en todo caso limitadas por aquellas que se encuentran reservadas a la Junta de Accionistas, también lo es que, no todas las acciones llevadas a cabo por la persona que posee dicho cargo pueden ser consideradas como realizadas en ejercicio de su función; que tal es el caso de aquella conducta cuya realización ha sido calificada como posiblemente dolosa, y que por tanto ha sido objeto de denuncia penal; circunstancia que corresponde al ámbito personal de quien ejerce un cargo en la estructura de una persona jurídica; independientemente de los objetivos que persiguió al llevar a cabo su actuación, no pudiendo en todo caso considerarse razonablemente que las labores de administración propias de un miembro del directorio llevan implícita la posibilidad de ser pasible de imputación penal por el delito de tráfico de influencias.

Que de otra parte, si bien la Ley General de Sociedades ha establecido que se podrá nombrar a uno o más directores para resolver o ejecutar determinados actos, ello no significa que las acciones del director o directores puedan ser ajenas a las funciones propias del cargo, ni que se omita su registro en actas, tal como exige el artículo 21º del Estatuto.

Que en este orden de ideas, no se encuentra acreditado de autos que los gastos efectuados por la recurrente, a consecuencia de la imputación efectuada contra Dionisio Romero Seminario, hayan sido necesarios para la generación y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta; siendo importante anotar que no se ha demostrado que la contribuyente debía, legal o contractualmente,

 6



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

asumir las erogaciones que surgieron (o podrían surgir) como consecuencia de la actuación del citado director, y que podría sustentar una eventual obligación de asumir el gasto de un tercero.

Que por lo expuesto, los gastos materia de reparo no eran deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de la recurrente, y en tal sentido corresponde mantener el presente reparo, y confirmar las resoluciones apeladas en este extremo.

- **Ingresos Originados por Bonos de Reactivación emitidos para el Rescate Financiero Agropecuario – RFA**

Que mediante el punto 7 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122070001574, (fojas 1800 y 1801 del Expediente Nº 8063-2009) y el punto 5 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122070001633, (fojas 907 y 908 del Expediente Nº 8065-2009); la Administración indicó que la emisión de los bonos del RFA no tenían la característica de reembolso de dinero con los cuales el estado pudiera adquirir bienes y servicios, o apoyar a la balanza de pagos, condiciones necesarias y suficientes para que sean considerados como endeudamiento interno según la Ley Nº 27211, en ese sentido, el importe de los intereses devengados en los años 2004 y 2005 que tenía la contribuyente, abonado en sus cuentas de resultados no podían ser calificados como provenientes de créditos al Sector Público Nacional, con el fin que fueran considerados como ingresos exonerados del Impuesto a la Renta; que atendiendo a ello, solicitó a la recurrente que explicara por escrito y sustentara documentariamente, la deducción vía declaración anual del Impuesto a la Renta del 2004 y 2005 de los intereses generados en cada uno de esos ejercicios, debiendo especificarse si estos provenían de créditos concedidos al Sector Público.

Que en los resultados de los mencionados requerimientos (fojas 1712 a 1718 del Expediente Nº 8063-2009 y fojas 850 a 855 del Expediente Nº 8065-2009), la Administración concluyó que los bonos creados para el financiamiento del RFA, no constituían un crédito al Sector Público, tratándose de obligaciones del gobierno central para que las instituciones financieras pudieran refinanciar las deudas de los créditos agropecuarios de las personas o jurídicas que entablaron con instituciones financieras y estaban calificados en las categorías deficiente, dudoso y pérdida, obligaciones que se concretaban cuando el Tesoro Público pagaba los intereses y el valor nominal de los bonos a su vencimiento, no pudiendo calificar los intereses, dentro de la exoneración prevista en el inciso h) del artículo 19º de la ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante Decreto de Urgencia Nº 059-2000 se aprobó el RFA, con el objeto de contribuir a la refinanciación de las deudas por créditos agropecuarios con Instituciones del Sistema Financiero, de manera complementaria a los fondos que éstas destinaran, precisándose que este programa sería financiado con bonos del Tesoro Público, cuya emisión fue autorizada al Ministerio de Economía y Finanzas.

Que conforme al artículo 1º del Decreto de Urgencia Nº 013-2001, modificado por Decreto de Urgencia Nº 033-2001, podían ser beneficiarios del RFA, las personas naturales y jurídicas que al 31 de agosto de 2000, mantuvieran deudas por créditos agropecuarios con las Instituciones del Sistema Financiero reguladas por la Superintendencia de Banca y Seguros, fueran clasificados como deudores en las categorías deficiente, dudoso o pérdida, de acuerdo a la clasificación de créditos vigente al 31 de diciembre de 2000 y cumplieran con los requisitos que establecieran las normas reglamentarias.

Que el numeral 2.1 del artículo 2º de la Ley General del Sistema Nacional de Endeudamiento, Ley Nº 28563, establece que esta norma es aplicable, entre otras, a las entidades y organismos representativos de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como al Ministerio Público, definiendo en el numeral 3.1 de su artículo 3º a la operación de endeudamiento público, como aquel financiamiento sujeto a reembolso acordado a plazos mayores de un año, destinado a realizar proyectos de inversión pública, la prestación de servicios, para el apoyo a la balanza de pagos, y el cumplimiento de la función previsional del Estado, bajo modalidades de préstamos, emisión y colocación de bonos, títulos y obligaciones constitutivas de empréstitos, adquisiciones de bienes y servicios a plazos, avales, garantías y fianzas, asignaciones de líneas de crédito, leasing financiero, titulaciones de activos o flujos de recursos, y otras operaciones similares, incluidas aquellas que resulten de la combinación de una o más de las modalidades mencionadas.



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

Que de otro lado, el inciso h) del artículo 19º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, bajo los textos aprobados por el Decreto Supremo Nº 054-99-EF y el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, contenía la exoneración de este tributo, de los intereses y demás ganancias provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, salvo los originados por los depósitos de encaje que realizaran las instituciones de crédito.

Que el inciso a) del artículo 9º del reglamento de la anotada ley, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, señalaba que la exoneración comprendía a los intereses y demás ganancias provenientes de operaciones de créditos concedidos al Gobierno Central, Gobiernos Regionales, Gobiernos Locales, Instituciones Públicas sectorialmente agrupadas o no, Sociedades de Beneficencia Pública, y Organismos Descentralizados Autónomos, así como a las empresas de derecho público sin excepción alguna y empresas estatales de derecho privado del Sector Financiero de Fomento.

Que mediante Nota Informativa Nº 031-2010-EF/75.20 de 23 de setiembre de 2010, emitida por la Dirección Nacional del Endeudamiento Público del Ministerio de Economía y Finanzas, se ha señalado que de conformidad con el numeral 3.1 del artículo 3º de la Ley General del Sistema Nacional de Endeudamiento, los bonos del Tesoro Público emitidos por el Ministerio de Economía y Finanzas en el marco del programa RFA, son considerados como un crédito al Gobierno Central y cuyo servicio es atendido por ese ministerio con cargo a la partida presupuestaria del servicio de deuda pública.³

Que en el Informe Nº 298-2010-EF/66.01 de la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas de fecha 23 de setiembre de 2010, se ha establecido que los bonos del Tesoro Público emitidos en el marco del programa RFA, en virtud del Decreto de Urgencia Nº 059-2000, constituyen un crédito al Gobierno Nacional, conformante del Sector Público Nacional, por lo que su rentabilidad se encontraría dentro de los alcances de la exoneración prevista en el inciso h) del artículo 19º de Ley del Impuesto a la Renta.⁴

Que atendiendo al marco legal citado y a las consideraciones antes señaladas los bonos emitidos al amparo del Decreto de Urgencia Nº 059-2000, califican como un crédito otorgado al Sector Público Nacional, por lo que su rendimiento a través de los intereses que generaron gozaban de la exoneración contenida en el inciso h) del artículo 19º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en atención a lo expuesto, corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar las Resoluciones de Intendencia Nº 0150140008150 y Nº 0150140008187 en este extremo.

Que es del caso indicar que similar conclusión a la presente ha sido adoptada por la Administración en la Resolución de Intendencia Nº 0150140009496, a propósito de la impugnación del presente reparo para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

- **Gastos comunes relacionados a rentas exoneradas**

Que mediante numeral 14 del Anexo Nº 01 y Anexo Nº 09 al Requerimiento Nº 0122070001574 (fojas 1778, 1779, 1792 a 1795 del Expediente Nº 8063-2009), se comunicó a la recurrente la determinación de gastos comunes no deducibles para efecto del Impuesto a la Renta de 2004, bajo el procedimiento contenido en el inciso p) del artículo 21º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estableciéndose un reparo por el menor gasto común no deducible que no fue adicionado en la declaración jurada anual de dicho tributo.

Que al respecto la Administración explica que la diferencia reparada y contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014564 se origina en los intereses de los bonos de RFA, al haber sido indebidamente considerados como ingresos exonerados.

Que el inciso p) del artículo 21º del Reglamento del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 017-2003-EF, dispone que cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidán conjuntamente en rentas gravadas, exoneradas o inafectas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuará en forma proporcional al gasto directo imputable a las rentas gravadas, asimismo, en

³ Foja 2111 del Expediente Nº 3195-2011.

⁴ Foja 2112 del Expediente Nº 3195-2011.



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se considerará como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtenga de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas, exoneradas e inafectas.

Que tal como se ha señalado precedentemente, el reparo por intereses derivados de los bonos emitidos por RFA debe ser dejado sin efecto, atendiendo a que constituían ingresos exonerados, razón por la cual corresponde dejar sin efecto el menor porcentaje establecido por la Administración, y revocar la Resolución de Intendencia Nº 0150140008150 en este extremo.

- **Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta**

Que las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014593 a Nº 012-003-0014602 fueron emitidas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2005, sobre la base de los reparos a las bases imponibles de estos anticipos que no fueron materia de impugnación, y tomando en cuenta el coeficiente calculado sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0014564, girada por Impuesto a la Renta de 2004.

Que en tal sentido, atendiendo a que respecto del citado tributo y ejercicio gravable se ha establecido que debe dejarse sin efecto el reparo por Ingresos por Bonos de Reactivación emitidos para el Rescate Financiero Agropecuario – RFA y aquel referido a los gastos comunes por rentas exoneradas, corresponde revocar la Resolución de Intendencia Nº 0150140008187 en el extremo referido a los valores emitidos por los mencionados pagos a cuenta, a efecto de que la Administración proceda a recalcular el coeficiente que les resulta aplicable.

Que por otra parte, las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0021578 a Nº 012-003-0021586 y Nº 012-003-0021588 a 012-003-0021590 se emitieron por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006.

Que al respecto, los valores fueron emitidos como consecuencia de los reparos a las bases imponibles de los citados anticipos, de los cuales ha sido materia de impugnación aquel referido a intereses derivados de los bonos emitidos por RFA, y adicionalmente por la modificación del coeficiente establecido de acuerdo a los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014564 y Nº 012-003-0014592, giradas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005.

Que atendiendo a lo expuesto precedentemente corresponde revocar la Resolución de Intendencia Nº 0150140009496 en el extremo referido a la determinación del coeficiente para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y al reparo a las bases imponibles vinculado a los intereses de bonos emitidos por RFA; en consecuencia, corresponde a la Administración reliquidar las deudas contenidas en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0021578 a Nº 012-003-0021586 y Nº 012-003-0021588 a 012-003-0021590.

- **Resoluciones de Multa**

Que las Resoluciones de Multa Nº 012-002-0013368, Nº 012-002-0013447 a Nº 012-002-0013452, Nº 012-002-0013384 a Nº 012-002-0013388 y Nº 012-002-0016653 a Nº 012-002-0016663 han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, sobre la base de las omisiones establecidas en las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0014564, Nº 012-003-0014592 a Nº 012-003-0014602 y Nº 012-003-0021578 a Nº 012-003-0021588, y dado que, tal como se ha señalado precedentemente, deben levantarse los reparos vinculados a ingresos por bonos del RFA y gastos comunes relacionados a rentas exoneradas, corresponde disponer que la Administración proceda a la reliquidación de las citadas sanciones, debiendo para este efecto, tomar en cuenta los pagos realizados por la recurrente.

Que finalmente respecto a la devolución de los importes pagados por los valores impugnados, cabe indicar que la evaluación de las circunstancias que acrediten sus afirmaciones deberá ser dilucidada en el procedimiento de devolución que para dicho efecto siga la interesada.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se advierte de la constancia que obra a foja 2356 del Expediente Nº 8063-2009.

6 9



Tribunal Fiscal

Nº 10720-8-2011

Con los vocales Pinto de Aliaga, Ramírez Mío e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos tramitados con Expedientes N° 8063-2009, N° 8065-2009 y N° 3195-2011.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008150 de 30 de abril de 2009 en el extremo referido al reparo por Ingresos por Bonos de Reactivación emitidos para el Rescate Financiero Agropecuario – RFA y a los gastos comunes por rentas exoneradas, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo señalado en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
3. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140008187 de 30 de abril de 2009 en el extremo referido al reparo por Ingresos por Bonos de Reactivación emitidos para el Rescate Financiero Agropecuario – RFA, y la determinación del coeficiente para los pagos a cuenta del ejercicio 2005, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo expuesto en la presente resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.
4. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140009496 de 30 de diciembre de 2011, en el extremo referido a la determinación del coeficiente del ejercicio 2006 y al reparo a las bases imponibles vinculado a los intereses de bonos emitidos por RFA, **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo señalado en esta resolución, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTE


DE POMAR SHIROTA
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Flores Pinto
Secretario Relator
DPSH/FP/RC/schl