



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

EXPEDIENTE Nº : 1774-2008  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 24 de junio de 2011

**VISTA** la apelación interpuesta por  
contra la Resolución de Intendencia Nº 0250140007596/SUNAT, emitida el 28 de setiembre de 2007, por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0003050 a Nº 022-003-0003057 y las Resoluciones de Multa Nº 022-002-0003435, Nº 022-002-0003436 y Nº 022-002-0003438, giradas por pagos a cuenta de julio y diciembre y regularización de 2001 del Impuesto a la Renta; Impuesto General a las Ventas de julio a diciembre de 2001; y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente explica que en cumplimiento de su objeto societario, desarrolló entre abril de 1998 y junio de 2000, un proyecto inmobiliario destinado a la construcción de un edificio de oficinas, que fue posteriormente arrendado a diversas empresas, que la financiación se realizó mediante un préstamo concedido por su vinculada Interbank, que de acuerdo con la Ley Nº 26702 los créditos concedidos a empresas vinculadas no pueden exceder el 30 por ciento del patrimonio efectivo de la empresa bancaria (el cual puede sufrir variaciones) y bajo este marco legal la Superintendencia de Banca y Seguros – SBS cursó el Oficio Nº 6214-2000 de 20 de junio de 2000, informando al banco que los financiamientos otorgados representaban el 23.2 por ciento de su patrimonio efectivo y solicitando información sobre la forma y/o mecanismos de pago a emplear para cancelar el financiamiento, que similares requerimientos fueron cursados mediante Oficios Nº 8361-2001, Nº 11667-2001 y Nº 16185-2001; que por este motivo y a efecto de reducir el endeudamiento, se decidió en junta general de accionistas de 27 de junio de 2001, la escisión y aporte de bloques patrimoniales a Interbank, consistente en activos (Sección I, seis pisos, Torre B. Sección II, auditorio y segundo piso, Torre A. Sección III, pisos 19 y 20 y helipuerto. Torre A) valorizados en S/. 80 919 063,80 y pasivos (cuentas por pagar con Interbank) ascendentes a S/. 80 919 063,80; que por junta general de accionistas de 26 de diciembre de 2001 se acordó tomar similares acciones respecto de activos (diversas secciones de la Torre A) valorizados en S/. 41 897 060,73 y pasivos (cuentas por pagar con Interbank) por S/. 41 897 060,73; que estos procedimientos fueron comunicados a la SBS el 4 de mayo de 2001 y a través de los Oficios SBS Nº 4990-2001 y Nº 10256-2001; y que es sobre la base de estas operaciones que la Administración considera que no es posible ni válida la transferencia de bloques patrimoniales con valor 0,00 o negativos.

Que sostiene que la apelada adolece de nulidad por cuanto no ha cumplido con explicar las razones por las cuales no ampara los pedidos de nulidad sobre las resoluciones de determinación, las que no han valorado motivadamente la información y documentación presentada en fiscalización, y en particular aquella contenida en el escrito de 27 de diciembre de 2005 y además han incluido en los resultados de los requerimientos, la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (Norma VIII), que no había sido discutido en la etapa de fiscalización, lo que constituye una violación al debido proceso y a su derecho de defensa.

Que manifiesta que la transferencia de activos realizada como parte de una escisión que se ha ajustado a lo establecido en las normas societarias no tiene efecto en los pagos a cuenta ni de regularización del Impuesto a la Renta de la empresa transferente ni se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV), siendo que las escisiones pueden válidamente contemplar transferencias de bloques patrimoniales de valor cero e incluso negativos, que la reorganización societaria es un proceso complejo que no puede confundirse ni asimilarse a una simple enajenación de activos, como pretende la Administración; que la Norma VIII no faculta a esta última a calificar jurídicamente los hechos económicos ni a desconocer válidamente la realidad de una operación celebrada y ejecutada, sobre la base de una supuesta intencionalidad de los contribuyentes, que las escisiones no constituyeron actos simulados, sino reorganizaciones realizadas de acuerdo a las normas sobre la materia, y que de acuerdo al ordenamiento jurídico existente no se puede desconocer el derecho de los contribuyentes a elegir y concretar sus operaciones a través de la utilización de las figuras jurídicas que crea conveniente, que el Tribunal Fiscal

6



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

en la Resolución N° 07114-1-2004 ha indicado que no puede aceptarse que los contribuyentes estén obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar aquella con una menor carga tributaria, que la Administración ha empleado argumentos subjetivos tales como la supuesta intencionalidad de excederse en el límite de endeudamiento, a efecto de justificar la reorganización societaria y además entra en contradicción respecto de las reglas de subcapitalización contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta, puesto que éstas presuponen la existencia de un préstamo real entre empresas vinculadas y no un pasivo falso como ha sostenido, siendo además que sobre la base de estas reglas únicamente podría desconocer la deducibilidad de los intereses sobre el exceso que establecen las normas y no el financiamiento como operación.

Que la Administración refiere que los valores impugnados fueron emitidos de acuerdo a ley por lo que la nulidad alegada carece de sustento, que la facultad otorgada por la Norma VIII ha sido ejercida al repararse el Impuesto General a las Ventas al determinarse que la recurrente no sustentó documentariamente que la transferencia de parte del inmueble se haya efectuado como transferencia de activos en un proceso de reorganización de sociedades por escisión, infiriéndose que la transferencia no refleja la realidad económica que se produjo en los hechos, que de la documentación presentada se aprecia la falta de identidad entre la transferencia del activo y el supuesto proceso de reorganización, constituyendo una subcapitalización de empresas a efecto de obtener ventajas tributarias consistente en generar endeudamientos entre vinculadas para crear pasivos falsos a efecto de realizar una distribución irregular de beneficios y una rebaja en las utilidades por obligaciones por pagar ficticias (en lugar del pago de dividendos).

Que respecto de las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0003050 y N° 022-003-0003055 indica que contienen el reparo al Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001 en los que se produjeron los supuestos de primera venta de inmuebles realizada por el constructor, considerándose como valor de venta aquel obtenido de las valorizaciones efectuadas por los tasadores públicos independientes y que consta en la documentación de la recurrente, que si bien la recurrente fue constituida como empresa constructora, en realidad fue creada con el objeto principal de edificar la nueva sede de Interbank, lo que tiene como consecuencia que se encuentre gravada la transferencia a favor de esta última, efectuada a cambio de un precio, el cual se efectúa vía consolidación de parte de la deuda que mantenía la recurrente, y que el tributo que formaba parte del costo de construcción de dichos activos fue considerado como un crédito fiscal; que las Resoluciones de Determinación N° 022-003-0003051 a N° 022-003-0003054 se emitieron como consecuencia del reparo a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio de 2001 que produjo la modificación en la aplicación y el arrastre del crédito fiscal de agosto a noviembre de 2001

Que señala que se reparó el pago a cuenta de julio de 2001 por enajenación de inmueble que no fue realizado como consecuencia de una reorganización de sociedades, que para efecto de la cuantificación de la omisión se ha tomado en cuenta el valor de tasación, excluyendo el Impuesto General a las Ventas que fue incorporado en el valor del bien, al cual se ha agregado la ganancia obtenida por la cancelación del pasivo; que al haberse determinado que las transferencias no se realizaron como consecuencia de una reorganización de sociedades y que la consolidación efectuada equivalía al pago del precio del bien transferido, se concluye que la recurrente construyó el inmueble para transferirlo finalmente a Interbank, siendo que el beneficio económico se produce por la diferencia entre el costo computable y el valor de la deuda consolidada, habiéndose obtenido un beneficio por la primera transferencia equivalente a S/. 9 985 412,80 y de S/. 5 170 097,29 por la segunda, produciéndose una renta neta de S/. 15 155 510,00, conforme al siguiente detalle:

Determinación Renta Neta - 2001	S/.
Valor de venta – Primera Transferencia	80 919 063,80
Valor de venta – Segunda Transferencia	41 897 060,70
(Costo computable bien de la primera transferencia)	70 933 651,32
(Costo computable bien de la segunda transferencia)	36 726 963,44
Total renta neta reparada	15 155 510,00

Que de manera preliminar, corresponde analizar la nulidad deducida por la recurrente, sustentada en el hecho que la apelada al resolver su impugnación no ha sustentado los motivos por los que no amparó la nulidad de los valores, la que a su vez se sustentó en el hecho que la Administración había incorporado

2



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

en los resultados de los requerimientos, la aplicación de la Norma VIII sin haber considerado este elemento a lo largo de la fiscalización, constituyendo una violación al debido proceso y a su derecho de defensa.

Que de la revisión de la apelada se tiene que en ella si se ha emitido pronunciamiento respecto de la pretensión de la recurrente indicándose expresamente en el numeral 4.2 del Informe Nº 265-3-2007 que la sustenta (foja 854), que las resoluciones de determinación y de multa materia de reclamación cumplían con los requisitos de validez previstos por el artículo 77º del Código Tributario, y en este sentido no resulta amparable la nulidad deducida.

Que de otro lado, respecto de la nulidad de los valores argumentada, debe indicarse que en las Resoluciones Nº 00148-1-2004, Nº 03199-5-2006, Nº 09253-1-2007 y Nº 09402-1-2007 este Tribunal ha establecido que los requerimientos constituyen actos iniciales o instrumentales mediante los cuales la Administración solicita la presentación de diversa documentación e información sobre la cual realizará una verificación, mientras que en sus resultados se deja constancia de la documentación recibida y, de ser el caso, del examen efectuado sobre ella, y son los que sustentan en rigor, los reparos que constarán en las resoluciones de determinación o de multa, contra las que el contribuyente tendrá expedito su derecho de interponer el recurso impugnativo respectivo, en el que no sólo se ventilarán los fundamentos en los que se sustenta la determinación, sino cualquier reparo o sanción derivada de ésta.

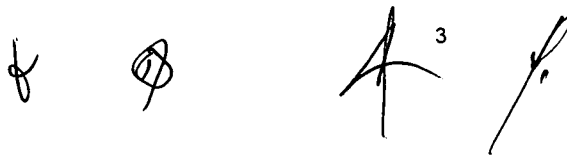
Que sobre la base de lo señalado, y teniendo en cuenta que al ser los resultados de los requerimientos, el sustento de los reparos contenidos en los valores, contra los cuales la recurrente tiene la posibilidad de ejercer su derecho de defensa a través del procedimiento contencioso tributario, el hecho que en ellos se haya considerado la aplicación de la Norma VIII, y que inicialmente no haya sido alegado en los requerimientos de exhibición y/o presentación de información y/o documentación, no supone una violación al debido proceso, ni por ende la existencia de un vicio de nulidad en el proceso de fiscalización, ni en las resoluciones de determinación o de multa emitidas.

Que a mayor abundamiento, se observa de los escritos presentados por la recurrente, que ésta impugnó los valores materia de autos conociendo el contenido y fundamento de los reparos formulados por la Administración, lo cual desvirtúa cualquier posibilidad de violación de su derecho de defensa; más aún, en el escrito presentado el 28 de diciembre de 2005, durante el curso de la fiscalización practicada, la recurrente expuso argumentos a fin de desvirtuar la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (foja 460).

Que como resultado de la fiscalización llevada a cabo mediante Carta de Presentación Nº 050021146334-01-SUNAT y Requerimientos Nº 022100500005596, Nº 0222050004558 y Nº 0222050004670 (fojas 494 a 507, 512 a 517, 525 a 527 y 587), se establecieron reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001, en los que se llevaron a cabo escisiones parciales que fueron calificadas como primera venta de inmuebles realizada por el constructor; y al Impuesto a la Renta por ingresos gravables por la transferencia de bienes inmuebles ocurridas durante el ejercicio 2001.

Que mediante Requerimiento Nº 022100500005596 (fojas 525 a 527) se solicitó información y/o documentación relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias de enero a diciembre de 2001 para efecto del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto a la Renta; que en el resultado de este requerimiento (fojas 518 a 524) la Administración dejó constancia que entre los meses de julio a diciembre de 2001 se efectuaron transferencias de bienes inmuebles consideradas como primera venta efectuada por el constructor para efecto del Impuesto General a las Ventas y adicionalmente generaron beneficios derivados de estas enajenaciones considerados como renta neta de tercera categoría.

Que en el Requerimiento Nº 0222050004558 (fojas 512 a 516) se indica que de la información obtenida de la recurrente y de terceros se tomó conocimiento de la transferencia de dos bloques patrimoniales a Banco Internacional del Perú S.A.A. – Interbank, el 1 de julio y el 31 de diciembre de 2001 respectivamente, las que se habrían realizado de acuerdo con las normas sobre reorganización de sociedades contenidas en la Ley General de Sociedades, que en este contexto se requirió la exhibición de la escritura pública de constitución y modificatorias, aviso de convocatoria a junta general, proyectos de escisión parcial, relación valorizada de los elementos del activo y del pasivo que correspondían a cada uno de los bloques patrimoniales, detalle de su costo computable, estados financieros, libros contables y societarios, entre otros; siendo que además se requirió explicar el proceso de reorganización y demostrar que este cumplió las normas societarias y tributarias sobre la materia; que adicionalmente se le requirió

 3



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

proporcionar una copia de la base de datos respecto de la contabilización de las operaciones relacionadas a la reorganización societaria.

Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222050004558 (fojas 508 a 511) se dejó constancia que la recurrente cumplió con exhibir y/o proporcionar lo solicitado y que explicó por escrito los procesos de reorganización societaria realizados, y presentó una valorización de la edificación de los bienes inmuebles transferidos en la primera escisión.

Que según se indica en el Requerimiento N° 0222050004670 y su Anexo N° 01 (fojas 494 a 508) respecto de la primera escisión; parcial entre la recurrente e Interbank se ha observado que aquella transfirió a este último, un bloque patrimonial cuyo valor neto era S/. 0,00, compuesto de activos y pasivos, bajo la forma de escisión, sin embargo, los accionistas de la sociedad segregante no recibieron acciones de la absorbente al haber entregado un aporte con valor neto 0, que además de la revisión de los Libros Diario y Activo Fijo se ha observado que la recurrente transfirió parte de un inmueble como cancelación de un pasivo, y que el Impuesto General a las Ventas ha sido incorporado al costo computable de los bienes transferidos, que además se constata que similar procedimiento se ha seguido respecto de una segunda escisión parcial llevada a cabo entre la recurrente e Interbank; que estas transferencias estarían gravadas con el Impuesto General a las Ventas toda vez que no se habrían efectuado como consecuencia de una reorganización de sociedades dentro del marco del artículo 367° de la Ley General de Sociedades al haberse entregado como aportes activos y pasivos cuyo valor neto es cero, lo que implicó la no emisión de acciones, resultando que la transferencia de activos calificarían como primera venta de inmuebles realizada por su constructor, por ende el beneficio generado de los bienes transferidos como cancelación de las deudas por el préstamo otorgado por Interbank quedarían gravadas con el Impuesto a la Renta y servirían de base de cálculo para el pago a cuenta por este tributo, y finalmente el Impuesto General a las Ventas correspondiente al costo de la construcción constituía un crédito fiscal para la recurrente.

Que sobre la base de lo expuesto la Administración solicitó explicar los siguientes reparos:

Reparos al Impuesto General a las Ventas	S/.
<b>Julio 2001</b>	
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 80 937 171,50), según valor en libros.	80 919 063,80
(-) Impuesto General a las Ventas incluido como costo del inmueble	(9 985 412,48)
Valor Neto del Inmueble	70 933 651,32
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo	10 003 520,18
Total valor de venta del inmueble	80 937 171,50
<b>Diciembre 2001</b>	
Transferencia de inmueble como canje de un pasivo (S/. 41 869 018,82), según valor en libros.	36 726 963,44
Beneficio obtenido por la cancelación del pasivo	5 142 055,38
Total valor de venta del inmueble	41 869 018,82
<b>Reparos al Impuesto a la Renta</b>	
Beneficio obtenido en primera transferencia de inmueble	10 003 520,18
Beneficio obtenido en segunda transferencia de inmueble	5 142 055,38
Total beneficio obtenido de los bienes transferidos como canje de los pasivos	15 145 575,56
El importe de S/. 80 937 171,50 ha sido considerado para efecto de establecer el pago a cuenta de Julio de 2001 omitido.	

Que en el Anexo N° 01 al resultado del citado requerimiento de fojas 485 a 492, la Administración señaló, respecto de las observaciones efectuadas, lo siguiente:

- La definición de escisión contenida en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades implica segregar uno o más bloques patrimoniales para transferirlos a una o más sociedades, dando lugar a que la sociedad escindida ajuste su capital y que los socios de las sociedades escindidas reciban acciones como accionistas de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, situación que no se ha producido en el presente caso, en que los bloques patrimoniales tenían valor de S/. 0,00.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 06686-4-2004 define el hecho económico subyacente en una escisión, como la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad económica con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida, que recibe el bloque patrimonial y el ajuste del capital escidente.
- En lo concerniente a las diferencias detectadas en los valores de los activos y pasivos transferidos, indicados en las Actas de Directorio, Juntas Generales de Accionistas y Escrituras públicas y los contabilizados en el Libro Diario y Activo Fijo 2001, la recurrente señaló que los pasivos transferidos en la primera escisión parcial estaban valorizados en S/. 80 919 063,80, sin embargo de la revisión de los libros contables, éstos se encuentran valorizados en S/. 80 937 171,50; los

4



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

pasivos transferidos en la segunda escisión parcial están valorizados en S/. 41 897 060,73, sin embargo de la revisión de los libros contables, éstos se encuentran valorizados en S/. 41 869 018,82; asimismo de acuerdo a la revisión y análisis de los asientos contables relacionados a la segunda escisión se verificó que los activos transferidos incluían aquel valorizado en S/. 36 726 963,44 y un crédito fiscal de S/. 5 142 055,38 vinculado a su construcción.

- Al no encontrarse acreditado que las transferencias de activos se haya efectuado como consecuencia de una reorganización societaria, no era de aplicación el régimen contemplado en el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta ni la inafectación contenida en el literal c) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
- La base imponible del Impuesto General a las Ventas, esto es, el valor de venta de los bienes inmuebles, era aquel determinado por los tasadores públicos independientes inscritos en el REPEV: S/. 80 919 063,80 para la primera transferencia y S/. 41 897 060,73 para la segunda de ellas. Además constituye renta gravada, los ingresos provenientes de la enajenación de estos inmuebles, deduciéndose de los citados importes, el costo computable de S/. 70 933 651,32 y S/. 36 726 963,44.
- En aplicación de la Norma VIII se tiene que en los proyectos de escisión, las partes manifestaron que en octubre de 1998 se fundó la recurrente como una empresa del grupo Interbank, cuyo objeto sería encargarse de la construcción de una nueva sede, infiriéndose que una vez concluida la edificación tenía la obligación de transferir el bien a Interbank, y afectar esta operación con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.
- Precisa que el costo computable ha sido determinado excluyendo del valor contable, el Impuesto General a las Ventas de las adquisiciones vinculadas a la construcción, el cual debió ser empleado como crédito fiscal y no como costo.

Que adicionalmente, de la revisión de los Anexos N° 02 a las Resolución de Determinación N° 022-003-0003050 (fojas 736 a 738), N° 022-003-0003055 (fojas 723 a 725) y N° 022-003-0003057 (fojas 636 a 638), se aprecia que en éstos se recoge como motivos determinantes del reparo al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, aquellos detallados en el resultado del Requerimiento N° 0222050004670, anteriormente mencionados.

Que de conformidad con el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentran gravadas con dicho impuesto, entre otros, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de éstos.

Que el inciso c) del artículo 2° de la mencionada ley establece que no está gravada con el citado impuesto, la transferencia de bienes que se realiza como consecuencia de la reorganización de empresas.

Que el inciso e) del artículo 3° define como constructor a cualquier persona que se dedique en forma habitual a la venta de inmuebles construidos totalmente por ella o que hayan sido construidos total o parcialmente por un tercero para ella.

Que de otro lado, su artículo 69° dispone que el Impuesto General a las Ventas no constituye gasto ni costo para efectos de la aplicación del Impuesto a la Renta, cuando se tenga derecho a aplicar como crédito fiscal.

Que de acuerdo con el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 029-94-EF, según la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 064-2000-EF; tratándose de lo previsto por el citado inciso e) del artículo 3°, se presumía la habitualidad, cuando el enajenante realizara la venta de, por lo menos, dos inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble, precisándose que de realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles se entendería que la primera transferencia era la del inmueble de menor valor, y que no se aplicaría esta regla y siempre se encontraría gravada con dicho impuesto, la transferencia de inmuebles que hubieran sido mandados a edificar o edificados total o parcialmente, para efecto de su enajenación.

Que conforme con el numeral 7 del artículo 2° de la norma reglamentaria mencionada, según la modificación dispuesta por el referido decreto supremo, se entiende por reorganización de empresas a la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas que regulan el Impuesto a la Renta y al traspaso en una sola operación a un único adquirente, del total de activos y pasivos de

f      A      5      /



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

empresas unipersonales y de sociedades irregulares que no hayan adquirido tal condición por incurrir en las causales de los numerales 5 ó 6 del artículo 423° de la Ley Nº 26887, con el fin de continuar la explotación de la actividad económica a la cual estaban destinados.

Que el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF prescribía que el tributo gravaba a las rentas provenientes del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que proviniesen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; y las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes del este capítulo (Capítulo I).

Que de acuerdo con el artículo 3° de la anotada ley, constituían rentas gravadas, entre otros, los resultados provenientes de la enajenación de inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Que según el artículo 5° de la mencionada norma, 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 su parte, el artículo 103° de la aludida ley, señalaba que la reorganización de sociedades o empresas se configuraría únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que estableciera su reglamento.

Que el inciso c) del artículo 65° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 122-94-EF, disponía que constituía un supuesto de reorganización de sociedades, la reorganización por escisión bajo cualquiera de las modalidades previstas en el artículo 367° de la Ley General de Sociedades.

Que de otro lado, el artículo 367° de la Ley General de Sociedades, Ley Nº 26887, establece que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por dicha ley, pudiendo adoptar entre otras formas, la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, siendo que la sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente, y los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso.

Que el artículo 369° de la citada norma, prescribe que se entiende por bloque patrimonial a un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida; el conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y a un fondo empresarial.

Que de acuerdo a los artículos 371° y 372°, el directorio de cada una de las sociedades que participan en la escisión aprueba, con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros, el texto del proyecto de escisión, el cual contendrá entre otros, la forma propuesta para la escisión y la función de cada sociedad participante; la explicación del proyecto de escisión, sus principales aspectos jurídicos y económicos, los criterios de valorización empleados y la determinación de la relación de canje entre las respectivas acciones o participaciones de las sociedades que participan en la escisión; la relación de los elementos del activo y del pasivo, en su caso, que correspondan a cada uno de los bloques patrimoniales resultantes de la escisión; la relación del reparto, entre los accionistas o socios de la sociedad escindida, de las acciones o participaciones a ser emitidas por las sociedades beneficiarias; el capital social y las acciones o participaciones por emitirse por las nuevas sociedades, en su caso, o la variación del monto del capital de la sociedad o sociedades beneficiarias, si lo hubiere.

Que el artículo 378° de la referida norma indica que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión conforme con lo dispuesto en el artículo 376°, no obstante sin perjuicio de su inmediata entrada en vigencia, la escisión está supeditada a la inscripción de la escritura pública en el Registro y en las partidas correspondientes a todas las sociedades participantes, siendo que la inscripción de la escisión produce la extinción de la sociedad escindida, cuando éste sea el caso.

f                6



# Tribunal Fiscal

N° 10923-8-2011

Que según el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 02538-1-2004, mediante la escisión se segrega un bloque patrimonial compuesto de determinados activos que conforman una unidad económica, con el principal objetivo que la empresa que los reciba continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en la transferente, es decir, que continuarán siendo explotados por aquélla, en una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida.

Que conforme refiere la Resolución N° 00258-3-2005, lo establecido en la resolución citada en el considerando precedente, tiene su correlato doctrinario, fuente del derecho tributario según la Norma III del Código Tributario, según el cual en el caso de escisiones la transmisión de derechos y obligaciones va implícita, afectando también a los de naturaleza tributaria, lo que no necesitaría ampararse en un precepto especial, planteándose que en este tipo de reorganización de empresas se produce la continuidad de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas, no siendo difícil extender a la escisión, aún a la parcial, la condición de operación económicamente neutra, que asimismo, el principio de continuidad que supone el proceso de escisión, es recogido por el artículo 378° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, al indicar con relación a la entrada en vigencia de los acuerdos de escisión, que a partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, modificado por la Ley N° 26663, establece que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que al respecto, este Tribunal en su Resolución N° 06686-4-2004 ha dejado establecido que la citada Norma VIII que recoge el criterio de la realidad económica o calificación económica de los hechos, otorga a la Administración la facultad de verificar los hechos realizados (actos, situaciones y relaciones) atendiendo a su sustrato económico, a efecto de establecer si éstos se encuentran subsumidos en el supuesto de hecho descrito en la norma, originando, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria, pues la aplicación de la mencionada regulación lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que en esta resolución se indica que el artículo 367° de la Ley General de Sociedades anteriormente citado comprende a la denominada escisión propia o total, como a la impropia o parcial en la cual la sociedad escidente no se extingue y mantiene en su poder una de las porciones patrimoniales en que se fracciona la escidente; siendo el hecho económico que subyace a esta figura jurídica, la segregación de un bloque patrimonial de una sociedad (unidad económica), la división de actividades y la respectiva explotación del patrimonio así independizado, con la consiguiente recepción de acciones o participaciones correspondientes a la sociedad que se constituye o ya constituida - esto es a la unidad económica existente o que se crea - que recibe el bloque patrimonial, y el ajuste de capital para la empresa escidente; y que a efecto de calificar si desde su perspectiva económica una escisión parcial llevada a cabo califica como real o no, y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, correspondería verificar que se haya producido: (a) el traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

Que asimismo, este Tribunal mediante Resolución N° 590-2-2003, señaló que la norma antes glosada incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponderables ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en tal sentido, y conforme con lo señalado por esta instancia en las Resoluciones N° 04773-4-2006 y 04774-4-2006, el criterio de la calificación económica de los hechos recogidos en la indicada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, entendido como la discordancia entre la realidad económica y la forma jurídica respecto de una operación económica determinada, puede evidenciarse en distintos niveles de desajuste entre forma y fondo, constituyendo uno de ellos la realización de actos simulados.

f                7



# Tribunal Fiscal

N° 10923-8-2011

Que así, este Tribunal en diversas resoluciones como la N° 622-2-2000 y N° 5468, ha emitido pronunciamiento respecto de diversos casos sobre discordancia entre fondo y forma, la primera referida a un caso en el que el contrato celebrado por las partes era uno según el cual una de ellas se obligaba a transferirle a la otra, a título oneroso, pavos vivos (operación exonerada del pago al Impuesto General a las Ventas), pero adicionalmente como "promoción" ofrecía también el servicio de matanza, eviscerado y congelado (operación gravada con el referido Impuesto), el Tribunal Fiscal estimó que si bien formalmente se dio al negocio la apariencia de una operación de venta de pavos vivos con un servicio adicional de matanza, eviscerado y congelado, se trataba en sí, de una distorsión de la realidad económica, la venta de pavos beneficiados que es la que debe prevalecer, procediendo a confirmar la apelada; y la segunda en el caso de una compañía que celebraba con sus clientes contratos de arrendamiento pero que, sin embargo, al término de los mismos emitía el comprobante de pago respectivo y transfería los bienes, este Tribunal resolvió que los llamados contratos de arrendamiento constituían en realidad ventas a plazos.

Que asimismo en la Resolución N° 6983-5-2006, se sostuvo que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y en la relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación, para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia.

Que finalmente, en la Resolución N° 01274-1-2010 se ha señalado que se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, considere que un contrato celebrado con un no domiciliado no constituía uno de asistencia técnica, como pretendía atribuirle el contribuyente, atendiendo a que si bien se pretendió dar a los servicios prestados a la empresa no domiciliada la apariencia de servicios de "asistencia técnica" (exonerados del Impuesto General a las Ventas), a través de la suscripción de diversos contratos que respaldasen su posición, de las prestaciones efectivamente realizadas, se verificó que sus servicios no implicaban en realidad la entrega de información especializada, sino que involucraban el manejo, a nombre de la no domiciliada, de sus negocios y operaciones, participación en la gestión de los contratos suscritos por ésta y negociación a su nombre, es decir, realizaba labores de intermediación y/o representación, que incluían la entrega de información especializada, a cambio de lo cual recibía una contraprestación mensual.

Que obra en autos (fojas 14 a 27), el proyecto de escisión de junio de 2001 en el cual se explica como antecedentes (3.3.1.2.1) que en octubre de 1996 se fundó la recurrente, como empresa del grupo Interbank, cuyo objeto principal sería encargarse de la construcción de la nueva sede principal del Banco Internacional del Perú S.A.A. (Interbank), así como a todo tipo de actividades vinculadas al negocio inmobiliario e industria de la construcción, y que como tal se encontraba construyendo desde 1997, el Proyecto Nueva Sede Interbank; que el grupo Interbank ha decidido la escisión del Banco Internacional del Perú – Interbank y la recurrente, debido a que de esta manera se lograría conservar el nivel de contingentes que mantiene esta última, dentro de los límites vigentes de la Ley General del Sistema Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros para el otorgamiento de créditos a empresas vinculadas, y que Interbank era el principal acreedor de la recurrente al 31 de mayo de 2001 (3.3.1.2.2.); que la valorización del bloque patrimonial materia del aporte fue realizada por un tasador público independiente bajo el criterio del costo de la construcción mas el ajuste por inflación, teniendo en cuenta que al tratarse de empresas vinculadas los valores considerados eran aquellos anotados en libros; que asimismo señala que Interbank no emitiría ni entregaría acciones debido a que el valor del bloque patrimonial a transferir era 0,00 (activos y pasivos por similar monto) y por tanto no había incremento ni reducción de capital, ni fecha de registro ni canje de acciones derivado del proceso de escisión.

Que asimismo, en el proyecto de escisión de diciembre de 2001 (fojas 1 a 13) se expone similares hechos y fundamentos, tales como que al 30 de noviembre de 2001, Interbank era el principal acreedor de la recurrente y que el valor del bloque patrimonial segregado y transferido estaba compuesto por activos y pasivos de similar monto.

Que en la escritura pública de escisión parcial de 28 de octubre de 2002 (fojas 49 a 60) se dejó constancia de la aprobación del proyecto de escisión por la junta universal de accionistas de la recurrente de 27 de junio de 2001, en razón a la cual se transfirieron los activos consistentes en inmuebles (Sección I, seis pisos, torre B, 8 282,53 m<sup>2</sup>; sección II, auditorio, torre A, 843,97m<sup>2</sup>; y Sección III, pisos 19 y 20 Torre A, 1 429,76 m<sup>2</sup>) y pasivos consistentes en cuentas por pagar de la recurrente frente a Interbank por

 8







# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ~~considera~~ que para efecto tributario, las escisiones parciales llevadas a cabo por la recurrente con Interbank durante el ejercicio 2001, no constituían en rigor una reorganización societaria, y por ende no les resultaba de aplicación el régimen de excepción contenido en las normas que regulaban el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Renta.

Que por el contrario, las enajenaciones realizadas se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y como consecuencia de ello procedía reconocer, como en efecto lo realizó la Administración, un crédito fiscal respecto de las adquisiciones realizadas por la recurrente para efecto de la construcción de los inmuebles materia de las transacciones; debiendo al respecto acotarse, que la propia recurrente refirió en el procedimiento de fiscalización (foja 461 a 467) que bajo el supuesto de considerar a la operación como una transferencia de activos gravada, la base imponible debía ser de S/. 70 933 651,32 y S/. 36 726 963,44, excluyendo las sumas de S/. 9 985 412,48 y S/. 5 142 055, 38, que debían reconocidas como un crédito fiscal y ser excluidas del costo de los bienes.

Que en atención a lo expuesto, corresponde confirmar la procedencia del reparo practicado sobre el Impuesto General a las Ventas, y de la apelada en este extremo.

Que de otro lado, respecto del Impuesto a la Renta, se tiene que la Administración ha considerado como ingreso gravable a la diferencia entre el importe de los pasivos materia de transferencia, que corresponde al ingreso total de cada una de las enajenaciones (escisiones parciales) y su costo computable, al cual se le ha restado el Impuesto General a las Ventas inicialmente cargado al costo, procediendo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69° de la norma que regula éste último tributo; y gravando la renta neta así obtenida y considerándolo además este cálculo, para la cuantificación del pago a cuenta de julio de 2001 (intereses); actuación que se encuentra ajustada a ley, y en consecuencia debe confirmarse este reparo y la apelada en este extremo.

Que si bien resulta un tema incontrovertible que los contribuyentes posean el derecho de elegir y concretar sus operaciones, empleando a este efecto, las figuras jurídicas que juzguen más idóneas, dicha potestad debe ser considerada bajo criterios de razonabilidad y partiendo de la premisa que los instrumentos contractuales que puedan emplear, guarden relación con el fin que se pretende alcanzar, siendo en todo caso que –como ya se ha manifestado– la Administración se encuentra legalmente facultada a dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulte manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados.

Que al respecto, en la Resolución Nº 07114-1-2004, este Tribunal manifestó que resultaba erróneo que la Administración aplicara en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su "carga imponible tributaria"; al ser inaceptable desde un punto de vista estrictamente jurídico, que este se encuentre obligado, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria.

Que dicha afirmación debe ser entendida en el contexto del caso materia de la mencionada resolución, en la que se había establecido que, a diferencia de lo alegado por la Administración, el proceso de reorganización (fusión) realizado fue un hecho real que no fue llevado a cabo con el solo propósito de disminuir la carga tributaria, concluyéndose que la contribuyente se había constituido para desarrollar operaciones económicas efectivas y no simplemente con la finalidad de absorber por fusión a una empresa que revaloraría sus activos antes de producirse dicha fusión.

Que finalmente, el hecho que la Administración haya aludido como uno de sus argumentos, a la aplicación de reglas de subcapitalización, no desvirtúa ni contradice el sustento ni la procedencia del reparo practicado.

Que las Resoluciones de Multa Nº 022-002-0003435, Nº 022-002-0003436 y Nº 022-002-0003438 han sido giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y sobre la base de los reparos contenidos en las Resoluciones de Determinación Nº 022-003-0003050, Nº 022-003-0003055 y Nº 022-003-0003056, respecto del Impuesto General a las Ventas de julio y diciembre de 2001 e Impuesto a la Renta de julio de 2001, cuya procedencia ha sido analizada

f A 10



# Tribunal Fiscal

Nº 10923-8-2011

precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de los presentes valores.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó el 10 de mayo de 2011 con la sola presencia de ésta, según la Constancia de Informe Oral N° 0486-2011-EF/TF que obra a foja 1011.

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

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0250140007596/SUNAT de 28 de setiembre de 2007.

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/schl