



# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

EXPEDIENTE N° : 2201-2009  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 14 de agosto de 2012

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007835 de 28 de noviembre de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002088 a 012-003-0002118 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002180 a 012-002-0002210, giradas por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a marzo de 1998, pago de regularización del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1999 y 2000; Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1998, enero a diciembre de 1999 y de 2000; y la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 175°, y los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente expone los siguientes argumentos, respecto de los reparos materia de impugnación:

- **Gastos por intereses financieros y diferencia de cambio inherentes no vinculados con la renta gravada**

A efecto de acreditar los gastos financieros deducidos en los ejercicios 1998 a 2000 se presentó el Convenio de Cooperación suscrito con Colocadora S.A. de 25 de agosto de 1997, el Contrato Privado de 1 de enero de 1998 y la copia legalizada del Acta de Entendimiento de 3 de abril de 1998 (los que no han sido meritados), asientos contables, extractos y cargos bancarios, y estados financieros que refieren la suscripción de los mencionados acuerdos. Adicionalmente, y en atención al Requerimiento N° 0150550005123 se adjuntó diversa documentación adicional que demuestra el cobro de intereses por el financiamiento otorgado a la citada empresa, razón por la cual los gastos financieros vinculados a los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank cumplen con el principio de causalidad.

Mediante escrito ampliatorio refiere que la acotación planteada resulta errónea por cuanto asume que el saldo de la cuenta por cobrar a Colocadora S.A. se origina en su integridad por préstamos en efectivo a esta empresa, y además no toma en cuenta que los créditos obtenidos del exterior fueron utilizados para sus operaciones propias y no para prestar dinero a la referida empresa. Para establecer el monto del reparo se consideró que al 31 de diciembre de 1998 se había efectuado préstamos por S/. 35 598 000, cuando en realidad del importe total registrado en la cuenta por cobrar sólo S/. 2 296 000 responde a dicho concepto. Asimismo para el año 1999 no existió saldo alguno de préstamo por cobrar, mientras que en el año 2000, el saldo fue de S/. 229 000.

De otro lado, explica que en 1997 recibió del exterior préstamos por S/. 83 897 000 de los cuales S/. 76 260 000 provenían del Banco de Chile, asimismo obtuvo préstamos bancarios locales por S/. 14 855 000 e ingresos por ventas y otros conceptos por S/. 50 570 000; importe que en su conjunto se destinó al pago de proveedores, construcción de inmuebles, compra de maquinaria y equipo y demás egresos vinculados con sus operaciones. En 1998 obtuvo un crédito del Deutsche Bank por S/. 81 840 000 destinado a la cancelación de la deuda con el Banco de Chile, siendo que al 31 de diciembre de 1998, el saldo de la cuenta préstamos a empresas relacionadas alcanzaba la suma de S/. 2 430 000. Conforme a sus estados financieros auditados, se aprecia que poseía los recursos suficientes para otorgar préstamos de manera directa, sin recurrir a créditos del exterior,

<sup>1</sup> Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

no obstante que contablemente no pueda demostrarse la fuente de los fondos, atendiendo a la existencia de una caja común. Según el Convenio de Cooperación de 25 de agosto de 1997, no se cargó intereses a Colocadora S.A. por cuanto se trata de créditos vinculados a recursos propios. El procedimiento de prorrateo (crédito recibido/saldo colocado) seguido por la Administración carece de fundamento legal y toma como referencia cifras indebidas.

En sus alegatos manifiesta que la Administración considera que los préstamos del exterior fueron utilizados para prestar dinero a Colocadora S.A. sobre la base de una simple presunción, no obstante tratarse de fondos destinados a capital de trabajo. De los estados financieros y Estados de Flujo de Efectivo se verifica que contaba con recursos propios suficientes para otorgar préstamos a terceros. La Administración considera erróneamente el total de la cuenta por cobrar, no obstante incluirse en ella diversos servicios, adicionales a los de préstamo, como es el caso de financiamiento de ventas. El informe de la auditora debe ser aceptado por no ser medio probatorio sino una opinión técnica.

- **Gastos por diferencias de cambio no capitalizados generados por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos**

La Administración desconoce que de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 797 y reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tales como las contenidas en las Resoluciones N° 5754-2-2003, 1932-5-2004, 4757-2-2005, 6805-4-2005; las diferencias de cambio por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos si bien se incorporan a su costo, son inmediatamente excluidas para efecto del ajuste por inflación, constituyendo estas diferencias gastos del ejercicio; y que de ser correcta la posición de la Administración se debería incrementar el costo computable de los activos que generaría una mayor depreciación, lo que contradeciría el inciso f) del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta que solo plantea una diferencia temporal para el tratamiento de las diferencias de cambio.

- **Gasto no fehaciente: Asesoría Comercial por ECCSA**

En respuesta a los requerimientos cursados durante la fiscalización, se presentaron los trabajos: "Implementación y seguimiento de las" en y relación de personal que viajó a Chile para colaborar con ECCSA en el desarrollo del proyecto; que dentro del plazo probatorio del artículo 125° del Código Tributario presentó informe de precios de transferencia sobre los servicios prestados por ECCSA, el cual no ha sido admitido, a pesar de tratarse de una prueba no requerida previamente, y bajo el mismo argumento tampoco se ha meritado la documentación probatoria adjuntada en la instancia de reclamaciones, no obstante constituir una explicación en detalle de pruebas ya actuadas en tiempo oportuno; que los importes observados corresponden a reembolsos de gastos incurridos con motivo de la prestación de servicios de asistencia técnica, tales como aquellos vinculados al desplazamiento de su personal desde y hacia Chile.

Agrega en sus alegatos que, en aras de la verdad material se deje sin efecto el reparo, por sustentarse en formalidades sin respaldo legal, esto es, la exigencia que la documentación presentada se encuentre firmada, siendo que no ha presentado pruebas extemporáneas, sino documentos que desarrollan lo que previamente ya se demostró.

- **Provisión sobre cuentas de cobranza dudosa**

El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no especifica el detalle que debe contener el registro discriminado de la provisión sobre cuentas de cobranza dudosa, siendo que conforme con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1317-1-2005 y 07447-3-2008 se considera cumplido este requisito cuando se especifique por lo menos el nombre o razón social del cliente, el importe adeudado y los documentos relacionados. Además, de acuerdo con las Resoluciones N° 04721-4-



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

2007, 4321-5-2005 y 1317-1-2005 la discriminación de la provisión en el Libro de Inventarios y Balances se considera efectuada cuando figure en otros libros o registros en forma discriminada o esté consignada en hojas sueltas anexas legalizadas. En su caso ha cumplido con adjuntar los listados del Libro Diario y Mayor debidamente legalizados, en los que se encuentra discriminada la provisión. Si bien el libro denominado Balance General no estaba legalizado, dicha circunstancia no implica que no existiera.

El informe de Price Waterhouse Coopers se limita a desarrollar o explicar el contenido de los libros contables y por tanto no califica como prueba, ni puede por tanto considerarse que ha sido presentado de manera extemporánea.

- **Comisión de tarjetas de crédito**

Las comisiones de tarjetas de crédito y débito pagadas a los bancos emisores y a las empresas administradoras, con ocasión del uso que de ellas realizan sus clientes para cancelar consumos cumplen con el principio de causalidad y se encuentran acreditadas documentariamente. No resulta válido que se desconozca el gasto por no contarse con comprobantes de pago, toda vez que los estados de cuenta constituyen prueba suficiente, resultando además que la emisión de estos documentos no depende de ella, sino de la voluntad de un tercero. Respecto de las comisiones pagadas a VISANET, se presentó los contratos de afiliación, los asientos contables, cartas y cuadros resúmenes de las ventas por año, abonos y cálculo de comisiones. El Tribunal Fiscal ha establecido que la falta de presentación del original del comprobante de pago no ocasiona la pérdida del derecho a la deducción del gasto, siempre que la preexistencia del documento y la realización de la operación sea comprobable. La SUNAT pudo efectuar verificaciones a efecto de constatar la realidad de la operación y motivar su decisión. Además obran en autos facturas emitidas por Compañía Peruana de Medios de Pago S.A. (CPMP) por la comisión de VISA, reportes proporcionados por dicha empresa que incluyen el cálculo de las comisiones pagadas al representante de VISA y la suma pagada a las entidades bancarias que administran la utilización de dicha tarjeta de crédito; reportes de asientos por los cobros de comisiones por la utilización de dichas tarjetas y movimientos de caja de cada uno de los bancos administradores en los que se aprecia el importe del abono.

En su escrito de alegatos argumenta que el Reglamento de Comprobantes de Pago refiere que los documentos emitidos por los bancos son documentos autorizados, que no puede castigársele por acciones de terceros; y que la documentación presentada respecto de las comisiones pagadas a la Compañía Peruana de Medios de Pago, no es extemporánea.

- **Siniestros deducibles**

Respecto a las pérdidas de mercadería importada que no cumpliría con los requisitos del inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, indica que ésta si se encontraba asegurada. A efecto de tramitar la devolución de los bienes o su costo, luego de ocurrir un siniestro, debe pagar un mínimo deducible para cubrir el seguro, salvo aquellos casos en que este exceda el importe del daño sufrido. No es posible identificar al responsable del hurto de los bienes y por tanto es imposible iniciar las demandas penales, toda vez que el bien importado sale en plenas condiciones de su país de origen y llega al país de destino en una menor cantidad a la solicitada.

- **Comisiones pagadas a proveedores del exterior**

Durante la fiscalización se presentaron comprobantes de pago y carpetas de importación consignando la documentación que acredita la participación de los comisionistas en la adquisición de mercadería importada. Además se presentaron cartas expedidas por ellos, confirmando los importes cobrados. De acuerdo con los usos y costumbres del negocio, no se requiere de informes, contestaciones y otros que prueben las gestiones realizadas, quedando acreditada la prestación



# *Tribunal Fiscal*

Nº 13339-3-2012

del servicio cuando el comisionista contacta con el proveedor, a quien se le adquieren los productos materia de importación y la mercancía ingresa al país. Resulta ilógico que se le exija acreditar los pagos mediante informes que evidencien las acciones que fueron realizadas a su favor, cuando la labor se prueba con las compras efectuadas por cuenta suya.

- **Servicios informáticos prestados por FINANCOR**

Con la finalidad de acreditar la efectiva prestación del servicio presentó el Contrato de Servicios Informáticos así como los asientos contables correspondientes, facturas que acreditan la propiedad de FINANCOR de los servidores que se utilizaban para prestar el servicio, y el detalle preparado por esta empresa sobre los trabajos realizados durante el ejercicio 2000. Presentó además diversa documentación certificada notarialmente y el informe de Price Waterhouse Coopers que demuestra que en efecto le fueron prestados los servicios informáticos, debiendo advertirse que no contaba con sistema informático propio, lo cual es acreditado por el hecho de no contar en su activo con bienes de esta naturaleza, pero que no obstante ello, toda su documentación estaba sistematizada gracias a las labores de la citada empresa.

La realidad del servicio es incuestionable, porque de lo contrario no se explica que ante la ausencia de equipo informático, hubiera tenido toda la información contable y financiera debidamente procesada y ordenada. Ha presentado documentación de terceros (Registro de Compras de FINANCOR), informe de la citada firma de auditoría, que no tiene carácter de prueba sino que desarrolla lo expresado en fiscalización.

- **Arrendamiento de inmueble – San Miguel**

Se presentó contrato de construcción y usufructo suscrito con la Pontificia Universidad Católica del Perú, comprobantes de pago bajo una muestra selectiva, vouchers de contabilización y provisión contable, a fin de sustentar el gasto por arrendamiento de inmueble. Es un hecho de público conocimiento la propiedad del bien y el uso que se le ha otorgado, por lo que la erogación se encuentra acreditada, no siendo posible su desconocimiento sobre la base de afirmar que no cuenta con el comprobante de pago correspondiente a diciembre de 2000. Finalmente, obra en el expediente copia del comprobante de pago adjuntado al escrito de respuesta al Requerimiento Nº 0150550005123 de 1 de marzo de 2006, que debe ser meritado al haberse cumplido con efectuar la cancelación del monto impugnado actualizado conforme con el artículo 148º del Código Tributario.

- **Entrega de premios – Programa Novios**

La finalidad de este programa es incentivar y/o promocionar a los novios inscritos para lograr que su entorno incremente sus compras, independientemente que el bien sea para la pareja o para el adquirente. Corresponde a un típico gasto de promoción al cual se le da el tratamiento de retiro de bienes. En el caso de entrega en efectivo, solo existe un voucher del cheque otorgado a los beneficiarios. Este programa no se encuentra dentro del alcance del reglamento de promociones comerciales y rifas con fines sociales emitido por el Ministerio del Interior, y aún en el supuesto negado que así fuera, la falta de autorización por parte de dicha entidad no afecta la realidad de la operación, la cual ha sido documentada mediante comprobantes de pago de las empresas hoteleras que prestaron el servicio a los novios, boletas de venta por la entrega gratuita de mercadería a los beneficiarios, vouchers contables que demuestran la entrega para el caso de dinero en efectivo, y listado computacional de novios.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

- **Tickets negativos**

Con la finalidad de dejar sin efecto las ventas realizadas mediante el uso de máquinas registradoras se debían emitir tickets procesados en ellas mismas, que constituyen las notas de crédito a que se refiere el Reglamento de Comprobantes de Pago. La Administración no cuestiona la realidad de las operaciones sustentadas en tickets negativos, limitándose a señalar que se han incumplido los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago para la emisión de notas de crédito, lo cual de ser cierto, solo implicaría la omisión de exigencias formales. Los tickets negativos cuentan con el número de serie que es inherente a la máquina registradora que las emitió y numeración autogenerada; se emite en original y copia; no requieren el detalle de los nombres y apellidos del adquirente o usuario y su número de identidad; y tienen la fecha de su emisión; no se les aplica el procedimiento de autorización previa de impresión. En todo caso, se le pretende exigir requisitos formales aplicables a notas de crédito vinculadas con facturas.

- **Reliquidación de la deuda impugnada**

La apelada incurre en errores de cálculo en la reliquidación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000: i) A fin de establecer la pérdida tributaria arrastrable adiciona los intereses exonerados pero no deduce los gastos financieros reparados en aplicación del inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (Al adicionarse únicamente los ingresos exonerados a la pérdida tributaria, se estaría neutralizando el efecto que produjo originalmente su deducción como renta exonerada); ii) No considera en su cálculo, la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades, los que resultan deducibles conforme al principio del devengo de acuerdo a su régimen estabilizado; iii) No toma en cuenta el saldo a favor de 1997 determinado en la Resolución de Intendencia N° 0150140003754.

Que por su parte, la Administración refiere que como consecuencia del procedimiento de fiscalización iniciado respecto de los ejercicios gravables 1998 a 2000, mediante Cartas de Presentación N° 020011036760-1-SUNAT a 020011036760-4-SUNAT (folios 10288 a 10291), se efectuaron diversos reparos al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas, los cuales se encuentran contenidos en los valores materia de la presente apelación; siendo que, tal como se reconoce en el informe que sustenta la apelada, la recurrente aceptó los reparos al: i) Costo de ventas; ii) Gastos inherentes a rentas exoneradas; iii) Donaciones; iv) Movilidad Local; y v) Compensación por tiempo de servicios; vii) Diferencia de inventario; viii) Diferencia de sueldos, planteados por la Administración para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios materia de acotación; y al respecto se cumplió con presentar el 7 de abril de 2004, las declaraciones rectificatorias de los años 1998 a 2000 (folios 11657 y 11658; 11662 a 11664; 11674 a 11676), sin haberse requerido el pago de la deuda no reclamada al verificarse que se declaró pérdida para cada uno de los mencionados ejercicios gravables.

Que respecto de los reparos que fueron materia de impugnación, sostiene lo siguiente:

- **Gastos por intereses financieros y diferencia de cambio inherentes no vinculados con la renta gravada**

El presente reparo comprende los intereses y diferencia de cambio generados por préstamos obtenidos del Banco de Chile y Deutsche Bank, utilizados para el préstamo a Colocadora S.A. por S/. 9 235 308,11 (1998), S/. 10 634 514,00 (1999) y S/. 1 184 331,99 (2000); respecto de los cuales no se cumplió con el principio de causalidad, al no haberse probado que se cobró intereses financieros a la citada empresa. De otro lado, y atendiendo a que en la reclamación se indicó que si se había presentado el contrato en el que constaba el cobro de intereses, se cursó el Requerimiento N° 0150550005123, en atención al cual se presentó, acompañado al escrito de respuesta, copias certificadas notarialmente de contratos y un acta de entendimiento firmados con Colocadora S.A., detalle y copia simple de facturas emitidas a la citada empresa por cobro de intereses financieros y comisión de gastos administrativos, entre otros; de cuya evaluación



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

conjunta con los elementos probatorios presentados durante la fiscalización se concluyó que resultaba imposible acreditar en forma fehaciente que las citadas facturas se referían a cobros vinculados al financiamiento otorgado por la recurrente a fin que se solviente la línea de crédito de la o al financiamiento por los servicios complementarios establecidos en los convenios celebrados entre ambas empresas.

De los estados financieros ajustados de 1998 a 2000 se tiene que la cuenta por cobrar a Colocadora S.A. comprende el financiamiento otorgado para las adquisiciones efectuadas con la y por los servicios complementarios, conforme al Convenio de Cooperación, al Contrato Privado y al Acta de Entendimiento. De la documentación revisada se establece que parte de los intereses y diferencias de cambio no cumplieron con el principio de causalidad, toda vez que los préstamos del exterior se destinaron a la mencionada empresa sin efectuar el cobro de intereses, gastos o comisiones (cláusula cuarta del Convenio de Cooperación). Además los préstamos otorgados por la recurrente no constituyen gastos normales de acuerdo con su giro de negocio, esto es la importación y comercialización de bienes, y por tanto no resultan deducibles al no ser propios, tal como ha indicado el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 0670-1-2000.

Por otra parte, explica que se ha aplicado una proporcionalidad para cuantificar la porción de intereses y diferencias de cambio correspondiente a los préstamos del exterior que fueron destinados a Colocadora S.A., estableciendo el neto de las cuentas por cobrar y pagar a esta empresa al cierre de los años 1998, 1999 y 2000, obteniéndose el importe del préstamo neto, el cual se relacionó a la suma de préstamos bancarios registrados por la contribuyente, porcentaje que fue aplicado a la cuenta de intereses financieros devengados por préstamos y al total de la cuenta de diferencia de cambio por préstamo bancario, método que resulta razonable al reflejar en forma fehaciente la porción de gastos correspondientes a la fracción de préstamos obtenidos del exterior que se trasladaron a la indicada empresa.

- **Gastos por diferencias de cambio no capitalizados generados por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos**

Conforme con las normas que regulan el Impuesto a la Renta, las diferencias de cambio generadas en pasivos vinculados a la adquisición de activos fijos o permanentes no deben afectar directamente los resultados del ejercicio gravable, salvo por la vía de la depreciación de los activos así reajustados. Cuando las normas que regulan el ajuste por inflación establecen la exclusión de la diferencia de cambio del ajuste de la partida correspondiente, sólo puede tener como sentido que este concepto no es sujeto a reexpresión, pero no puede inferirse que al no ajustarse por inflación, deba constituir un resultado del ejercicio gravable. Ni el Decreto Legislativo N° 797 ni su reglamento establecieron que la diferencia de cambio para efecto tributario, deba recibir el tratamiento de gasto deducible, señalando únicamente que ella no será reexpresada. Agrega que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9527-3-2001 no constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

- **Gasto no fehaciente: Asesoría Comercial por ECCSA**

En la fiscalización se determinó reparos a los ejercicios 1998 y 2000 por S/. 2 545 132,00 y 1 359 021,84 respectivamente, por cuanto no se acreditó la realización efectiva y la fehaciencia de los servicios recibidos de la vinculada Comercial ECCSA de acuerdo con el contrato denominado "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica". Los folios del Registro de Compras, los formularios de pago por Impuesto General a las Ventas de no domiciliados, facturas y los reportes de contabilización y pago no demuestran por sí solos la realización de los servicios. La copia de los documentos denominados e "Implementación y seguimiento de la tienda" no cuentan con fecha, firma ni rúbrica, ni constituyen los planes de trabajo a que se refiere el numeral 5.5.2.3 del antes citado contrato. En la documentación que



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

detalla la visita del personal de la recurrente a ECCSA no se deja constancia que éstas fueron con ocasión de la ejecución del referido contrato.

En la instancia de reclamaciones se presentó el documento "Estudio de determinación del valor de mercado de los servicios recibidos de Comercial ECCSA SA bajo el contrato marco de asistencia técnica" elaborado por Deloitte & Touche S.R.L, así como un escrito en el que manifestó que los importes observados corresponden a reembolso de gastos, y que no puede exigírsele la presentación de papeles de trabajo de las labores realizadas para llevar a cabo el servicio pactado, el cual se tradujo en recomendaciones, manuales e instrucciones, documentos que ofrece en calidad de prueba. Atendiendo a que éstos no fueron presentados en la etapa de fiscalización, no ha sido posible merituarlos de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario.

- **Provisión sobre cuentas de cobranza dudosa**

En la fiscalización se repararon las provisiones de cuentas de cobranza dudosa por S/. 29 435,00 (1999) y S/. 623 572,00 (2000) al haberse constatado que la recurrente no lleva el Libro de Inventarios y Balances por lo que no tenía registrada en forma discriminada estas provisiones y no ha demostrado la existencia de dificultades financieras de sus clientes que hicieron previsible el riesgo de incobrabilidad. Respecto del importe observado por el ejercicio 1999, la contribuyente entregó la copia de un atestado policial en el que se da cuenta que fue objeto de estafa respecto de la entrega de cuatro computadoras por el importe de S/. 29 434,86, de lo que se advierte que la anotación contable corresponde a una pérdida extraordinaria y no a una provisión de cobranza dudosa. Para el caso de la provisión correspondiente al año 2000, se presentó en la instancia de reclamaciones, la copia del libro denominado "Balance General" al 31 de diciembre de 2000, legalizado el 17 de noviembre de 2005, conteniendo el análisis de la Cuenta 12900101, en la que se indica la fecha del registro de la provisión, el número del comprobante de pago, la razón social del cliente, el importe del documento en soles, en dólares, la diferencia de cambio; copia de las facturas anotadas en este documento, copia de los folios del Libro Diario y Mayor. De la revisión de éstas se verifica que las deudas tenían más de un año sin ser canceladas, pero no se subsana la omisión del registro en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio. De otro lado, en cuanto a lo alegado respecto a que sí presentó el citado libro sin legalizar, debe tenerse en cuenta que al tratarse de un libro contable vinculado a asuntos tributarios debía contar con tal legalización previo a su uso. Además el reparo fue cuantificado neto de los cargos y abonos a la Cuenta 68400101, que no coincide con el que figura en el documento "Balance General" que totaliza S/. 497 661,84, el cual además no corresponde ser merituido conforme con el artículo 141° del Código Tributario.

- **Comisión de tarjetas de crédito**

Se reparó la deducción de los gastos contabilizados en las Cuentas 63970102 – Comisiones Tarjetas de Crédito, 63980101 – Comisiones pagadas Tarjetas Visa, 63980103 – Comisiones pagadas Tarjetas Mastercard, 63980104 – Comisiones pagadas Tarjetas Débito, 63980105 – Comisiones pagadas Tarjetas American Express por S/. 858 937,46 (1998); S/. 1 054 947,04 (1999); y S/. 1 110 855,87 (2000); al no contar con los documentos emitidos por los bancos o entidades financieras, tales como facturas, notas de abono y notas de cargo, de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de Pago. Los reportes de asientos por comprobantes, los cuadros con el detalle de ventas por tipo de tarjetas, abonos y cálculo de comisiones constituyen documentos internos que carecen del respaldo correspondiente emitido por los bancos. Asimismo, los contratos de afiliación a Visanet, American Express, Dinners Club Internacional, Latino Mastercard; la carta de aceptación al Sistema Visanet, y el correo electrónico que explica los porcentajes de comisiones, no sustentan el gasto, atendiendo a la ausencia de comprobantes de pago.

*[Firma]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 13339-3-2012

En la instancia de reclamaciones se presentaron facturas emitidas por Compañía Peruana de Medios de Pago S.A. por la comisión VISA, reportes proporcionados por esta empresa con las transacciones efectuadas con \_\_\_\_\_, incluyendo el cálculo de las comisiones pagadas al representante de VISA y lo pagado a los bancos que administran dicha tarjeta, reportes de asientos por los cobros de comisiones por la utilización de tarjetas de crédito VISA, y movimientos de caja de cada uno de los bancos administradores de la Tarjeta Visa; todos los cuales no pueden ser meritados de acuerdo con el artículo 141º del Código Tributario, y además no están respaldadas por el comprobante de pago o documento bancario respectivo.

- **Entrega de premios – Programa Novios**

Explica que respecto del presente reparo, la controversia consiste en establecer si los cargos a gastos por concepto de “Lista de Novios” correspondían a premios sujetos a los requisitos del inciso u) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que se advirtió en la fiscalización que respecto de los gastos por concepto de hoteles, pasajes, etc., no se cumplió con presentar la autorización del Ministerio del Interior para el otorgamiento de premios, la rendición de cuentas que debía entregarse a dicho organismo, el acta notarial del sorteo, y los recibos firmados por los beneficiarios. De la evaluación sobre el funcionamiento de esta promoción y de la documentación presentada, se concluye que estos gastos no dependen del resultado de los medios fortuitos o causales sujetos al azar, y por tanto no se trata de premios provenientes de sorteos, rifas o similares, y en consecuencia no están inmersos en los alcances del citado inciso u). Por el contrario, se trata de erogaciones que buscan incentivar las compras de sus productos y por tanto cumplen el principio de causalidad.

En razón a lo expuesto, se levanta el reparo, respecto de los gastos sustentados en comprobantes de pago y, de este total, para el caso de las sumas contabilizadas en la Cuenta 65900111 – Reembolso Dpto Novios y 65900115 – Promociones Novios (S/. 28 549,64 y S/. 2 809,33) correspondiente al año 1998, al no haberse presentado la documentación sustentatoria que acredite la ocurrencia del gasto y su causalidad, se mantiene el reparo por estos montos en la instancia de reclamaciones.

- **Siniestros deducibles**

Durante la fiscalización se detectó gastos cargados a resultados por S/. 199 917,50 (1998), S/. 95 621,80 (1999) y S/. 306 398,45 (2000), correspondiente a pérdida de mercadería importada no asegurada, respecto de la cual no se presentó resoluciones judiciales o documentación que demostrara la inutilidad de ejercer la acción judicial respectiva, a efecto de dar cumplimiento a lo señalado en el inciso d) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta.

- **Comisiones pagadas a proveedores del exterior**

Las comisiones pagadas a proveedores del exterior durante los años 1998 (S/. 15 754,07 y S/. 164 368,85), 1999 (S/. 82 318,95) y 2000 (S/. 14 439,94), fueron reparadas por cuanto no se sustentó la realización efectiva así como la fehaciencia del servicio recibido por la recurrente, consistente en la intermediación del comisionista que contacta a la recurrente con el proveedor no domiciliado y se realiza la compra con éxito, atendiendo a que la comisión se calcula sobre un porcentaje de las adquisiciones. La contribuyente no presentó documentación referida a las gestiones comerciales realizadas por el comisionista y el porcentaje que le cobraba, tampoco exhibió contratos u otra documentación, informes de avance de servicios, resultados obtenidos, etc. En la instancia de reclamaciones presentó detalle de comisiones pagadas, copia de carta expedida por terceros, en la que detalla el importe de comisiones, copias de facturas de mercadería adquirida en virtud a servicios prestados por comisionistas del exterior, entre otros, los cuales no corresponden ser meritados de conformidad con el artículo 141º del Código Tributario y además, se circunscriben al





# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

cobro de comisiones pero no dan detalles respecto de las gestiones llevadas a cabo a fin de llevar a buen término la intermediación comercial por la que cobran dicha comisión.

- **Servicios informáticos prestados por FINANCOR**

En el ejercicio 2000 se consideró un gasto cargado a resultados por S/. 1 262 175,00, que correspondería a servicios de asesoría informática recibidos de su vinculada FINANCOR para el desarrollo normal de las operaciones diarias, habiéndose presentado las facturas emitidas por la citada empresa, los reportes de los asientos contables, el contrato de 1 de febrero de 2000 y un anexo conteniendo la descripción de los servicios, según el cual comprenden el planeamiento estratégico de las áreas de sistemas, inclusive sobre el crecimiento y tendencias tecnológicas a ser usadas, la definición de lineamiento y directivas, asesoramiento en el desarrollo de proyectos informáticos a nivel de soluciones de hardware y software, servicios de mantenimiento de equipos y software, respaldo de información en medios magnéticos, procesamiento de datos de las operaciones de la contribuyente, y medios de comunicación con sus similares de Chile. En el presente caso, no se presentaron los informes de avances del servicio recibido, informes de los resultados obtenidos, proyectos de trabajos, programas de trabajo y otros documentos que demostraran la fehaciencia de la operación. Además se presentaron cartas del gerente de sistemas de FINANCOR detallando los trabajos realizados durante el año 2000 a favor de la recurrente, que presentan inconsistencias entre ellas.

Por otra parte, se adjuntó en la instancia de reclamaciones, folios del Registro de Compras, facturas de Colocadora S.A. por venta de equipos de cómputo a FINANCOR, facturas de la contribuyente a la referida empresa por adquisición de equipos de cómputo, propuesta económica de servicios de informática y procesamiento de datos con el membrete de un tercero, informe de Price Waterhouse Coopers sobre los servicios prestados por FINANCOR a la recurrente en el año 2000, detalle de la depreciación de equipos de cómputo de la recurrente al 31 de diciembre de 2000, correos electrónicos y reportes, detalle con la información del procedimiento que sigue los distintos sistemas utilizados por la recurrente, y muestra de impresión de operaciones y reportes de recursos humanos y del diario, todos los cuales no corresponden ser merituados por tratarse de pruebas extemporáneas.

- **Arrendamiento de inmueble – San Miguel**

En el ejercicio 2000 se incurrió en un gasto registrado en la Cuenta 63500103 – Inmueble Tienda San Miguel por S/. 594 204,17 que fue observado por no exhibirse los comprobantes de pago ni la documentación sustentatoria correspondiente; siendo que aquella presentada en la instancia de reclamaciones no fue susceptible de evaluación en aplicación del artículo 141° del Código Tributario.

- **Reliquidación de la deuda impugnada**

Si bien los importes del Impuesto a la Renta omitidos por los ejercicios 1999 y 2000 han sido incrementados, ello no conlleva la aplicación del tercer párrafo del artículo 127° del Código Tributario, toda vez que, esta modificación se ha producido como consecuencia de un error de cálculo y no de reparos efectuados por fiscalización, al haberse aplicado el porcentaje de utilidad de la actividad a la renta imponible, sin considerar que la contribuyente no había distribuido utilidades en los ejercicios 1999 y 2000.

- **Tickets negativos – Débito fiscal del Impuesto General a las Ventas**

Como consecuencia de la fiscalización se determinaron reparos a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por los períodos correspondientes a diciembre de 1998, y enero a diciembre de 1999 y 2000 por deducción indebida efectuada con tickets negativos, sin serie, emitidos por



# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

devoluciones de bienes que fueron empleados a efecto de acreditar el ajuste en la base imponible del citado tributo. De la revisión de autos se aprecia que la recurrente emitió tickets con importes negativos denominados "notas de crédito", a efecto de anular operaciones de venta, las que se emitieron en original y primera copia solamente (omitiendo la segunda copia que debió tener como destino SUNAT). Además no contaban con autorización de impresión para ser considerados como notas de crédito. Se encuentran anotados en el Registro de Ventas con el código 12, que identifica al ticket y no a la nota de crédito, incumpliendo la Resolución de Superintendencia N° 025-97/SUNAT. Carecen de numeración correlativa, contando únicamente con el número de la caja, el punto de venta que los emitió y un número correlativo correspondiente al conteo de operaciones que realiza la caja, el cual no constituye el número del ticket pues, respecto a la venta realizada en esa misma caja sí emite un número correlativo para los comprobantes de venta. Adicionalmente tampoco consigna en el Registro de Ventas los datos del tipo, serie y número de comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de crédito las normas de la ley y el reglamento del Impuesto General a las Ventas. Añade que existen casos en que, por anulaciones de ventas sí se emite notas de crédito que cumplen con las normas legales y reglamentarias, y que se anotan correctamente en el Registro de Ventas.

Que respecto de los reparos que constituyen materia de grado, debe señalarse lo siguiente:

- **Gastos por intereses financieros y diferencia de cambio inherentes no vinculados con la renta gravada**

Que en el caso de autos se aprecia del Anexo N° 07.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 07.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexo N° 06.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20184, 20246 y 20287), que la Administración reparó los importes de S/. 9 235 308,11 para el ejercicio 1998; S/. 10 634 513,70 respecto de 1999; y S/. 1 184 331,20 para el año 2000, por cuanto dichas deducciones no cumplían con el principio de causalidad, sustentándose en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que los importes fueron establecidos de la siguiente manera:

	1998 (S/.)	1999 (S/.)	2000 (S/.)
Cuentas por Cobrar a La Colocadora S.A. al 31 de diciembre	35 597 586,04	35 182 156,93	9 255 574,11
Cuentas por Pagar a La Colocadora S.A. al 31 de diciembre	----	----	----
Préstamo (neto) destinado a La Colocadora S.A. (*)	35 597 586,04	35 182 156,93	9 255 574,11
Intereses Financieros generados	12 870 320,76	14 450 275,93	14 969 950,26
Diferencia de cambio por préstamo bancario (Cuenta 67600101)	18 125 335,95	19 078 734,70	5 346 051,98
Préstamos bancarios (**)	119 473 064,00	110 924 010,89	158 770 000,00
Porcentaje de Distribución (*) / (**) / (**)	29,795 %	31,72 %	5,83%
Reparo proporcional Intereses Financieros	3 834 775,26	4 583 244,61	872 680,51
Reparo proporcional Diferencia de Cambio	5 400 532,84	6 051 269,09	311 650,69
TOTAL REPARO	9 235 308,11	10 634 513,70	1 184 331,20

Que de acuerdo con la explicación contenida en los Anexos N° 11, 13 y 16 de las resoluciones de determinación emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 (folios 20139 a 20141, 20206 a 20208, y 20258 a 20260), el reparo se formula como consecuencia de haber la recurrente asumido como gasto, el total de las cargas financieras (intereses financieros, comisiones Cuenta 67100101 y diferencia en cambio Cuenta 67600101), generados por préstamos obtenidos del Banco de Chile y Deutsche Bank, y teniendo en consideración que parte de estos fondos fueron destinados a La Colocadora S.A. sobre la cual no se contabilizó ni se cobró intereses financieros.

Que de lo expuesto se tiene que la observación comprende dos extremos, esto es: i) la diferencia en cambio y, ii) los intereses y comisiones, ambos que se originarían en préstamos recibidos que, de acuerdo con lo argumentado por la Administración habrían sido destinados a operaciones que



# *Tribunal Fiscal*

Nº 13339-3-2012

no generaron ingresos gravados para la recurrente, en tanto que los fondos se destinaron a otorgar préstamos a un tercero en los que no medió el cobro de intereses financieros.

Que así debe señalarse, respecto de la diferencia en cambio objetada, que la Administración refiere que ella no puede afectar los resultados para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta, dado que no se origina en operaciones necesarias para la generación y mantenimiento de la fuente productora de renta, esto es, planteó el reparo en este extremo por cuanto, los importes deducidos para efecto de la determinación de la renta neta no cumplían con el principio de causalidad a que se contrae el primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>2</sup>, que refería 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 estuviere expresamente prohibida por esta norma.

Que al respecto este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, tales como las Nº 01003-4-2008 y 02147-5-2010 y 03975-8-2011, que es bajo la normativa establecida por el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34º de su reglamento, que se debe analizar las pérdidas por diferencia de cambio materia de observación, toda vez que por el principio de causalidad todo gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, situación que no ocurre con la pérdida de cambio por cuanto la diferencia de cambio proviene de la expresión contable de activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al de su registro inicial.

Que en tal virtud, atendiendo a que el reparo efectuado en este extremo carece de sustento legal, por cuanto como se ha indicado la Administración debió en todo caso, analizar y sustentar el desconocimiento de la pérdida para efecto tributario sobre la base del artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>3</sup> y su norma reglamentaria, y no sobre la base de un gasto que no cumple el principio de causalidad, corresponde dejar sin efecto el reparo para los ejercicios 1998 a 2000, en lo que se refiere a las sumas anotadas en la Cuenta 67600101, así como revocar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, en cuanto al reparo de la deducción de intereses y comisiones a efecto de desvirtuar la procedencia del mismo, la recurrente argumentó:

- i) Durante el procedimiento de fiscalización (folios 6992 a 7001), y a efecto de explicar la razón por la cual asumió como gasto el total de cargas financieras derivadas de créditos otorgados por bancos del exterior; que los gastos financieros cumplieran con el principio de causalidad por

<sup>2</sup> El Decreto Legislativo Nº 774 y normas modificatorias, conforme al Convenio de Estabilidad Jurídica de folios 6681 a 6685.

<sup>3</sup> Las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financieras, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta. Para los efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, por operaciones en moneda extranjera, se aplicarán las siguientes normas: a) Las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación. b) Las diferencias de cambio que resulten del canje de la moneda extranjera por moneda nacional, se considerarán como ganancia o como pérdida del ejercicio en que se efectúa el canje. c) Las diferencias de cambio que resulten de los pagos o cobranzas por operaciones pactadas en moneda extranjera, contabilizadas en moneda nacional, que se produzcan durante el ejercicio se considerarán como ganancia o como pérdida de dicho ejercicio. d) Las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida. e) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionados y plenamente identificables, ya sea que se encuentren en existencia o en tránsito a la fecha del balance general, deberán afectar el valor neto de los inventarios correspondientes. Cuando no sea posible identificar los inventarios con el pasivo en moneda extranjera, la diferencia de cambio deberá afectar los resultados del ejercicio. f) Las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, deberán afectar el costo del activo. Esta norma es igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio esté relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio. La depreciación de los activos así reajustados por diferencias de cambio, se hará en cuotas proporcionales al número de años que falten para depreciarlos totalmente. g) Las inversiones permanentes en valores en moneda extranjera se registrarán y mantendrán al tipo de cambio vigente de la fecha de su adquisición. No están comprendidos en este inciso los Certificados Bancarios de Moneda Extranjera, a los que les resulta de aplicación la regla contenida en el inciso d) de este artículo. Las diferencias de cambio se determinarán utilizando el tipo de cambio del mercado que corresponda.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

- cuanto los préstamos que otorgó a Colocadora S.A. sirvieron para permitirle vender una mayor cantidad de sus productos, a consecuencia del mayor financiamiento de tarjetas de crédito, y además que la proporción que ha empleado la Administración resulta arbitraria y carece de sustento legal.
- ii) En los fundamentos del recurso de apelación que, a efecto de acreditar los gastos financieros deducidos en los ejercicios 1998 a 2000 se presentó diversa documentación que demuestra el cobro de intereses por el financiamiento otorgado a Colocadora S.A., razón por la cual los gastos financieros vinculados con los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank cumplen con el principio de causalidad.
  - iii) Mediante escrito ampliatorio, así como en sus alegatos, que la acotación resulta errónea por cuanto no toma en cuenta que los créditos obtenidos del exterior fueron utilizados para sus operaciones propias y no para prestar dinero a Colocadora S.A. Asimismo que poseía los recursos suficientes para otorgar préstamos de manera directa, sin recurrir a créditos del exterior, no obstante que contablemente no pueda demostrarse la fuente de los fondos, atendiendo a la existencia de una caja común, y que según el Convenio de Cooperación de 25 de agosto de 1997, no se cargó intereses a Colocadora S.A. por cuanto se trata de créditos vinculados a recursos propios, y que la Administración presume el hecho que se le imputa.

Que de la copia del Convenio de Cooperación –

de 25 de agosto de 1997 que obra en autos (folios 12541 a 12547), se advierte que su objetivo era unir esfuerzos para desarrollar conjuntamente el financiamiento a los clientes (personas que adquieren bienes y servicios en las tiendas por departamentos administradas por de las compras que éstos realicen de las mercancías que se comercializan en las citadas tiendas; que de acuerdo con la cláusula cuarta, los recursos para el financiamiento de la línea serán proporcionados por Colocadora (4.1), siendo que podrá poner a disposición de aquélla recursos para el financiamiento, sin que ello genere el cobro de intereses, gastos o comisiones (4.2) y facilitar recursos provenientes de líneas específicamente contratadas con terceros (4.3) pudiendo trasladarse los costos, gastos o intereses que esas líneas generen y que sean establecidos en las condiciones fijadas por los terceros, sin que ello implique para la recurrente una ganancia, ni el cobro de intereses, gasto o comisión.

Que asimismo mediante Contrato Privado de 1 de enero de 1998 (folios 12536 a 12540) la recurrente se obliga frente a Colocadora S.A. a prestarle de manera directa o a través de terceros los servicios de apoyo necesarios para que esta última desarrolle su negocio de manera eficiente, considerándose como tales según el Anexo 1 a los de alquiler, electricidad, teléfono, publicidad, gerencia, seguridad, honorarios profesionales, limpieza, gastos comunes, intereses y gastos administrativos; que conforme con la cláusula cuarta Colocadora S.A. se compromete a abonar el importe establecido en las liquidaciones cuatrimestrales que elabore la otra parte, quien emitirá el comprobante de pago correspondiente.

Que por Acta de Entendimiento de 3 de abril de 1998 (folios 12529 a 12535) se decide regular los servicios de gerencia y de financiamiento pactados mediante el contrato de 1 de enero de 1998, el cual queda modificado por este acuerdo, definiéndose como “servicio de financiamiento” a los recursos que la recurrente pone a disposición de Colocadora S.A. para el financiamiento de las compras de mercancía; que además se precisa que el término “intereses” corresponde a la tasa de interés activa que cobra a Colocadora S.A. por el servicio de financiamiento; y que los intereses serán pagados según la liquidación a presentar (3.3).

Que como parte de la documentación sustentatoria presentada por la recurrente, se aprecia el detalle de la tasa de interés cobrada a Colocadora S.A. por los ejercicios 1998, 1999 y 2000 (folio 12495), un listado explicativo de la facturación de intereses por los préstamos otorgados a la citada empresa por los mencionados años (folios 12492 a 12494), copias de los folios de los Registros de Ventas con la anotación de los comprobantes emitidos por la recurrente, del Libro Mayor en los



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

que se advierte el reconocimiento de los ingresos, así como de los comprobantes de pago emitidos por [redacted] a Colocadora S.A. por concepto de "intereses financieros devengados según contrato", respecto de diversos períodos de los ejercicios materia de acotación (folios 12281 a 12495).

Que como se advierte, en un primer momento la recurrente admitió que al menos parte de los fondos obtenidos del exterior fueron destinados a proporcionar fondos a Colocadora S.A., que el otorgamiento de dicho préstamo, permitió vender una mayor cantidad de sus productos, a consecuencia del mayor financiamiento de tarjetas de crédito, con lo que se encuentra acreditada la relación de causalidad; que posteriormente explicó que al encontrarse demostrado el cobro de intereses por el financiamiento otorgado a Colocadora S.A., los gastos financieros vinculados a los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank cumplen con el principio de causalidad; y finalmente refiere que los créditos otorgados por dichas entidades fueron utilizados para sus operaciones propias y no para prestar dinero a Colocadora S.A, que poseía los recursos suficientes para otorgar préstamos de manera directa.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que la recurrente celebró al menos dos contratos distintos con su vinculada Colocadora S.A.; que así, en el primero de ellos, el "Convenio de Cooperación - [redacted] de 25 de agosto de 1997 se acordó el desarrollo conjunto del financiamiento a las personas que adquirirían bienes y servicios en las tiendas por departamentos administradas por [redacted] con la tarjeta [redacted] pactándose que la recurrente podía poner a disposición de aquélla recursos para el financiamiento, sin que ello genere el cobro de intereses, gastos o comisiones y facilitar recursos provenientes de líneas específicamente contratadas con terceros, supuesto bajo el cual podía trasladarse los costos, gastos o intereses que esas líneas generasen, sin que ello implicara para la recurrente una ganancia, ni el cobro de intereses, gasto o comisión; que adicionalmente existía un "Contrato Privado" de 1 de enero de 1998, modificado por el "Acta de Entendimiento" de 3 de abril de 1998, en virtud al cual la recurrente prestaría servicios remunerados de apoyo a Colocadora S.A. tales como alquiler, electricidad, teléfono, publicidad, gerencia, seguridad, honorarios profesionales, limpieza, gastos comunes, intereses y gastos administrativos, y de financiamiento, definiéndose como "servicio de financiamiento" a los recursos que pondría a disposición de Colocadora S.A. para el financiamiento de las compras de mercancía.

Que asimismo se verifica de autos que la recurrente emitió y registró contablemente los comprobantes de pago emitidos a Colocadora S.A. durante los períodos materia de acotación, bajo el concepto de "intereses financieros devengados según contrato".

Que si bien la Administración sustenta el reparo en que parte de los fondos provenientes de los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank, fueron destinados a los préstamos a favor de Colocadora S.A., no acredita dichas operaciones de préstamos, esto es la oportunidad en que se realizó, los montos, su registro contable, etc., que permitan a esta instancia verificar que los fondos obtenidos de los préstamos estén relacionados con préstamos realizados a Colocadora S.A., por cuanto a efecto de cuantificar el reparo asume que el saldo por cobrar a dicha empresa al cierre de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, provendría de dichas operaciones.

Que además debe tenerse presente que cuando una empresa realiza un préstamo, por dicha operación puede cobrar intereses, lo cual es considerado ingreso de tercera categoría, e inclusive de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 26° de la Ley del Impuesto a la Renta, para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros, y además precisa que dicha presunción regirá aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengara intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor.

*[Firmas manuscritas]*



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Que en ese sentido, de verificarse los préstamos otorgados a Colocadora S.A., éstos originarían intereses que se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta, en consecuencia, los intereses y comisiones de los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank se encuentran vinculados con la obtención de renta gravada y por tanto constituyen un gasto deducible para efecto del Impuesto a la Renta<sup>4</sup>, por lo que carece de sustento lo afirmado por la Administración en sentido contrario.

Que por lo tanto, corresponde revocar la apelada en el extremo referido al reparo por gastos por intereses financieros no vinculados con la renta gravada.

- **Gastos por diferencias de cambio no capitalizados generados por pasivos en moneda extranjera relacionados con activos fijos**

Que del Anexo N° 07.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 07.3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexo N° 06.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20184/vuelta, 20245 y 20287/vuelta), se tiene que la Administración reparó los importes de S/. 3 492 752,24 para el ejercicio 1998; S/. 4 338 600,47 respecto de 1999; y S/. 533 355,17 para el año 2000, que provienen de las pérdidas por diferencia de cambio generadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con compras de activos fijos, que fueron registrados como gastos y no activados conforme el inciso f) del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el cual las diferencias de cambio originadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos existentes o en tránsito u otros activos permanentes a la fecha del balance general, debían afectar el costo del activo, regla que era igualmente de aplicación en los casos en que la diferencia de cambio estaba relacionada con los pagos efectuados en el ejercicio.

Que de acuerdo con el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797, que estableció las normas de ajuste por inflación del balance general con incidencia tributaria, los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, debían aplicar las normas de ajuste por inflación del balance general, mediante las cuales se determinaría la base imponible del Impuesto a la Renta, para lo cual el inciso a) del mencionado artículo dispone que el ajuste por inflación es la reexpresión o actualización de todas las partidas no monetarias del balance general, en moneda con poder adquisitivo de la fecha de cierre del ejercicio, siendo que para dicha actualización o reexpresión, el inciso b) del mismo artículo establece que del valor de las partidas no monetarias deberán excluirse las diferencias de cambio y las revaluaciones comprendidas en dicho valor.

Que de las normas glosadas, se tiene que las diferencias de cambio deben excluirse del costo de los activos fijos para efecto del ajuste por inflación de las partidas no monetarias del balance general con incidencia tributaria, resultando ello necesario a fin que no se distorsione el resultado con motivo de la aplicación de los factores de ajuste y efectivamente se obtenga el valor de los activos en términos de moneda constante con poder adquisitivo a la fecha de formulación del balance general.

Que las normas de ajuste parten por reconocer la capitalización de la diferencia de cambio incorporándola al activo según el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, para inmediatamente proceder a su exclusión (reduciendo el valor del activo) y reemplazarla por el valor de ajuste por inflación, cargándola a resultados, a fin que no se distorsione el valor del activo, ajustándose finalmente el activo fijo sobre la base del factor de corrección por inflación y abonándolo a resultados a través de la cuenta del REI, siendo que el referido tratamiento de las diferencias de cambio contenido en las normas de ajuste por inflación antes reseñadas, resultan de

<sup>4</sup>En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal en la Resolución N° 12354-2-2007.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

aplicación preponderante a lo dispuesto por el inciso f) del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de lo señalado por el artículo 1° del Decreto Legislativo N° 797.

Que sobre el particular, mediante reiterados y uniformes pronunciamientos, emitidos por este Tribunal<sup>5</sup>, se ha señalado que las diferencias de cambio generadas por pasivos existentes en moneda extranjera vinculados con la adquisición de activos no monetarios, si bien en un primer momento se incorporan al costo de tales activos, inmediatamente se excluyen para efecto del ajuste por inflación de las partidas no monetarias, constituyendo las citadas diferencias gasto del ejercicio.

Que de acuerdo con las normas citadas y los criterios jurisprudenciales expuestos, si bien la Ley del Impuesto a la Renta establece la incorporación de las diferencias de cambio vinculadas a activos del valor de estos últimos, en el caso de contribuyentes obligados a efectuar el ajuste por inflación, como es el caso de la recurrente, al realizar dicho ajuste, estas diferencias deben ser excluidas del valor de los activos, afectando, en ese momento, el resultado del ejercicio a fin que no se distorsione el valor del activo, por lo que en este extremo procede dejar sin efecto el reparo efectuado y revocar la apelada en este extremo.

- **Gasto no fehaciente: Asesoría Comercial por ECCSA**

Que conforme se aprecia del punto 9 del Anexo N° 11 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113 y punto 12 del Anexo N° 16 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20198 a 20200/vuelta, 20254/vuelta a 20256/vuelta), durante la fiscalización practicada se le requirió a la recurrente la documentación sustentatoria que acreditará fehacientemente la prestación efectiva del servicio correspondiente a las facturas emitidas por COMERCIAL ECCSA S.A. N° DTA000891 de 23 de diciembre de 1998 por S/. 2 545 132,23 y N° DTA000598 de 26 de octubre de 2000 por S/. 1 359 021,84.

Que al respecto se explica que se solicitó lo siguiente:

- De acuerdo con el numeral 5.5.2.3 del contrato de Asistencia Técnica, el original de los “planes de trabajo de cada área de gestión de \_\_\_\_\_”, emitidos en su oportunidad, elaborados en conjunto por ambas partes, los que formaban parte del contrato denominado “Acuerdo Marco de Asistencia Técnica” de 1 de mayo de 1998.

La recurrente exhibió en original y fotocopia el documento “Proyecto de las tiendas Ripley en el Perú” y copia del documento \_\_\_\_\_; los que no cuentan con fecha ni firma ni rúbrica de las partes intervinientes ni de terceros. Al respecto se concluye que no se exhibió los planes de trabajo de cada área de gestión de \_\_\_\_\_ emitidos en su oportunidad, elaborados en conjunto por ambas partes, que formaban parte del contrato de Asistencia Técnica.

- El original de los estudios y levantamiento de información de las características propias del lugar donde se desarrollarían las actividades propias de cada área de gerenciamiento de Ripley, tales como las áreas de créditos, distribución, desarrollo de primera y segunda tienda (Jockey Plaza Shopping Center y San Isidro), administración y finanzas, marketing, importaciones y exportaciones, seguridad, mantenimiento y limpieza; cuya labor fue realizada por el personal a cargo de \_\_\_\_\_ comprendida en la “actividad de investigación” a que se referían los numerales 5.5.1 y 5.5.2.1 del contrato de Asistencia Técnica; y documentos que acrediten el envío y devolución de información a COMERCIAL ECCSA S.A.

<sup>5</sup> Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07924-3-2004, 05754-2-2003, 01932-5-2004, 02538-1-2004 y 02856-3-2010, entre otras.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 13339-3-2012

Al respecto, no se exhibió ni proporcionó lo solicitado. Según la recurrente, al tratarse su proveedor de una empresa vinculada, no contaba con documentación formal, como si existiría tratándose de una relación contractual entre terceros no vinculados.

- Indicar por escrito con detalle de nombres, apellidos, cargo, documento de identidad, y documentación sustentatoria, el personal a cargo de [redacted] enviado a Chile para colaborar con COMERCIAL ECCSA S.A. para el desarrollo del proyecto de cada área, conforme al numeral 5.5.2.2.

La recurrente proporcionó un documento sin fecha denominado "Relación de personas que viajaron a Chile durante 1998 a 2000". De otro lado, atendiendo a que mantenía relaciones comerciales con COMERCIAL ECCSA S.A. al ser ésta uno de sus principales proveedores de mercadería del exterior, y que la documentación interna hace referencia a visitas de negocios en los que se ha trabajado temas de tipo comercial, sin precisar que se trataba de viajes con motivo del contrato de Asistencia Técnica ni detallar el trabajo realizado; se concluyó que no se sustentó el personal que habría colaborado con la vinculada en el desarrollo del proyecto de cada área.

- Programas de cada área desarrollados en su oportunidad por COMERCIAL ECCSA S.A. en original. Liquidaciones efectuadas por la citada empresa, correspondiente a gastos incurridos que sustenten los importes facturados. Sobre este punto, no se exhibe ni proporciona ninguna documentación sustentatoria requerida expresamente.
- Explicación sobre la cancelación de facturas; respecto del cual se cumplió con proporcionar un escrito con el detalle de la contabilización del gasto, forma de pago y afectación con el Impuesto General a las Ventas y retenciones del Impuesto a la Renta de no domiciliados.

Que sobre esta base se concluye que no se cumplió con acreditar la realización efectiva y la fehaciencia del servicio recibido, dentro del marco del contrato denominado "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica", procediéndose a reparar el gasto para los ejercicios 1998 y 2000.

Que en el presente caso, corresponde establecer si se encuentra acreditado de autos, la fehaciencia de los servicios recibidos por la recurrente de COMERCIAL ECCSA S.A., de acuerdo con el contrato denominado "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica"; y cuya contraprestación ha sido cargada a gasto para fines del Impuesto a la Renta.

Que obra en autos (folios 600 a 609), copia del "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica" celebrado el 1 de mayo de 1998 entre la recurrente y COMERCIAL ECCSA S.A., en virtud al cual ésta última prestará servicios de asistencia técnica a la primera, a efecto de complementar aquellos servicios inherentes al gerenciamiento de su tienda departamental en la República del Perú; que las prestaciones comprenden las labores de asesoría, consultoría y capacitación en gerenciamiento de tiendas departamentales que como parte de la asistencia técnica debe prestarse; que la contraprestación, incluye gastos y expensas (sumas de dinero incurridos para la prestación del servicio materia de reembolso) y la utilidad y gastos generales de COMERCIAL ECCSA S.A.

Que conforme con la cláusula 5.2, para la prestación del servicio, las partes deberán haber acordado las características particulares del servicio requerido, incluyendo planes de trabajo y metas de cada una de las áreas de gerenciamiento de [redacted] dentro de los términos de referencia de la sección 5.5, personas que participarán, y el tiempo de ejecución; que en la cláusula 5.5 se indica que el servicio será prestado según los términos de referencia siguiente:





# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

- Áreas: las áreas de gerenciamiento de \_\_\_\_\_ comprendido dentro del servicio son: Área comercial, de distribución, créditos, desarrollo de tiendas, administración y finanzas, sistemas, contabilidad, marketing, importación y exportación, seguridad, mantenimiento y limpieza.
- Actividades: De modo enunciativo, comprende actividades de investigación (levantamiento de información de las características propias del lugar donde se desarrollarán las actividades propias de cada área, a ser llevada a cabo por personal de \_\_\_\_\_ y a solicitud de ésta ECCSA podrá enviar personal de supervisión y apoyo); desarrollo (evaluación de la información para desarrollar planos, flujogramas, diseños, estructuras, modelos, reglamentos y, de modo general, el proyecto que servirá de base para implementar cada una de las áreas "Proyecto de Área". Esta labor se desarrollaría en Chile, remitiendo \_\_\_\_\_ el personal correspondiente. También comprende la implementación en laboratorio de los Programa de Área diseñados por ECCSA); ejecución (implementación y seguimiento inicial de esa implementación, de los Programas de Área desarrollada en el Perú, con asesoría de personal de ECCSA).

Que adjunto al Acuerdo, se encuentran los planes de trabajo de cada área de gestión de elaborada en conjunto por las partes bajo los lineamientos de los términos de referencia.

Que de acuerdo con la cláusula 6, por la prestación del servicio, la contraprestación será determinada al final del servicio, bajo la consideración de que se incorpora dentro de él los gastos y expensas, que son los costos directos del servicio (tickets aéreos, terrestres, marítimos o lacustres, transporte urbano o interurbano, envíos postales, teléfono, hospedaje, viáticos), que aprobados por \_\_\_\_\_ hayan sido asumidos por ECCSA, los costos indirectos podrán ser incorporados previo acuerdo; que según la cláusula 7, para efecto de la facturación y pago, ECCSA remitirá una liquidación incluyendo el cálculo de la compensación por el servicio con el detalle del total de gastos y expensas incurridos, junto con una factura emitida de conformidad con las normas aplicables que regulen la contabilidad y emisión de recibos de ECCSA.

Que se presentó además, la liquidación de tributos, copias del Registro de Compras, "reporte de asientos por comprobantes", cédula de utilización de crédito fiscal, formularios de pago por Impuesto General a las Ventas vinculado a servicios prestados por no domiciliados, "proforma invoice", solicitudes de transferencias bancarias, estados de cuenta (folios 519 a 553, 581 a 599), un listado de personas que viajaron a Chile durante los años 1998 a 2000 (folio 518), y cartas de COMERCIAL ECCSA S.A. dirigidas a la recurrente, en las que se deja constancia de la realización de visitas de negocios a su empresa ubicada en Santiago de Chile, a efecto de trabajar en temas de tipo comercial que han contribuido a sus relaciones de negocio, o de trabajar en temas de tipo comercial (folios 504 a 517).

Que asimismo obra el documento denominado \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ que tiene como objetivo, según se indica, el de servir como marco de referencia de común acuerdo entre ECCSA S.A. y las \_\_\_\_\_ para el desarrollo de un programa de asistencia técnica, a fin de apoyar en la implementación, el monitoreo y la evaluación de la instalación total de las tiendas Ripley, contando para las implementaciones de cada área con la participación activa del personal de ECCSA S.A.; que en este documento se incluye una ficha de la sucursal, especificaciones del desarrollo de tienda: organización (tipo de administración, sistema organizacional, soporte físico), entrega del local a \_\_\_\_\_ proyecto de nuevo local, formas de entregar el proyecto, indicaciones generales para realizar el proyecto; implementación y seguimiento de la tienda, flujograma de implementación de una nueva sucursal, check list de actividades pre-apertura y cuadro de equipamiento de software.

Que de acuerdo con los documentos antes mencionados, se observa que de acuerdo con el "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica" suscrito entre la recurrente y COMERCIAL ECCSA S.A. ésta última prestaría servicios de asistencia técnica a la primera, a efecto de complementar aquellos servicios inherentes al gerenciamiento de su tienda departamental en la República del

*[Firmas manuscritas]*



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Perú, incluyendo actividades de asesoría, consultoría y capacitación en gerenciamiento de tiendas; que asimismo se aprecia la existencia de un proyecto para incursionar en el mercado del Perú, a través de la modalidad de tiendas por departamento, documentación que revela haberse realizado coordinaciones entre ambas empresas; que adicionalmente mediante escrito de 1 de marzo de 2006<sup>6</sup> (folios 11871 a 11903), la recurrente ofrece diversa documentación en calidad de prueba, tales como el "Manual de Organización y Funciones – emitido el 31 de enero de 1998, "Normas Operativas para el Soporte Tecnológico", "Terminal de Ventas" (manual de operación), "Recursos Humanos", "Despacho de mercadería para novios en las sucursales", "Marketing", "Finanzas", "Contabilidad", "Procedimiento de compras Perú", "Devolución de mercadería al proveedor en el centro de distribución", "Despacho de mercadería en el centro de distribución", "Requerimiento de insumos", "Mantenimiento de servicios en el Centro de Distribución", "Reembolso Caja Chica", "Comercio Exterior" (normas y procedimientos), "Apertura y cierre de tienda" (normas operativas), "Cuadratura de saldo diario", "Asignación de fondo de caja para la apertura de caja" (normas y procedimientos), "Entrega de mercadería en gran volumen", "Cambio de Mercadería con Comprobante de Pago", "Cambio de Mercadería sin Comprobante de Pago", "Envío de mercadería de tienda a servicio técnico autorizado", "Servicio técnico de atención post venta", "Procedimiento de contratación de reponedores service" (normas operativas), "Manual de Funciones y Procedimiento para toma de inventario general y parcial", "Devolución de Mercadería de Novios en las Sucursales de Tienda"; comunicaciones entre la recurrente y COMERCIAL ECCSA S.A., reportes de actividades y visitas, agendas de viaje, calendario de actividades, cursos y programas de capacitación, talleres de desarrollo de equipos para ejecutivos y supervisores, carta de COMERCIAL ECCSA S.A. dirigida a la contribuyente de 28 de febrero de 2006, conteniendo un cuadro en el que se detalla los servicios prestados de acuerdo con el contrato suscrito el 1 de mayo de 1998; entre otros (folios 17801 a 17997, 18910 a 20009).

Que de la revisión conjunta de los elementos probatorios que obran en autos, se concluye que se encuentra acreditada la existencia de los servicios recibidos por la recurrente de COMERCIAL ECCSA S.A., de acuerdo con el contrato denominado "Acuerdo Marco de Asistencia Técnica"; y cuya contraprestación ha sido cargada a gasto para fines del Impuesto a la Renta; y en este sentido corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

- **Provisión sobre cuentas de cobranza dudosa**

Que del Anexo N° 10 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 (folio 20147/vuelta) se tiene que la Administración reparó para fines de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, la suma de S/. 29 434,86, al considerar que la recurrente no llevaba el Libro de Inventarios y Balances por el referido ejercicio, incumpliendo de esta forma lo dispuesto en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; que adicionalmente detectó que, conforme con la documentación presentada por la contribuyente, la naturaleza de la operación estaba dada por una pérdida extraordinaria (robo de bienes) y no de una provisión de cobranza dudosa, siendo que no se presentó pruebas de que la pérdida o estafa se haya demostrado judicialmente ni se acreditó que era inútil ejercer la acción judicial correspondiente.

Que de otro lado, y conforme con el Anexo N° 9 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folio 20226/vuelta) se tiene que la Administración reparó para fines de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, la suma de S/. 623 572,31; sobre la base de considerar que la recurrente no llevaba el Libro de Inventarios y Balances por dicho ejercicio, y al verificar que no se había demostrado con la documentación respectiva, la existencia de dificultades financieras de sus clientes que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad, ni tampoco la morosidad del

<sup>6</sup> Sobre este particular, no es de aplicación la restricción prevista en el artículo 141° del Código Tributario, en tanto que la presente documentación no fue expresamente solicitada, correspondiendo ser merituada en esta instancia.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

deudor, mediante 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.

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 periódico 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 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.

## Ejercicio Gravable 1999

Que en escrito de respuesta al Requerimiento N° 00091734 (folios 8073 a 8080), en relación con lo solicitado por la provisión para cuenta de cobranza dudosa por este ejercicio, la recurrente refiere estar adjuntando copia de la Factura N° 003-004852 emitida a su cliente C.P. EXIMPORT S.A.C. por un total de S/. 29 434,86 que corresponde –según indica- a una estafa cometida en su perjuicio.

Que en el Anexo N° 12 al Resultado del Requerimiento N° 00091734 (folio 7177) se deja constancia que de la documentación presentada por la contribuyente, la naturaleza de la operación está dada por una pérdida extraordinaria correspondiente a robo de bienes y no de una provisión de cobranza dudosa.

Que obra a folio 3261, la copia de la Factura N° 003-004852 de 20 de diciembre de 1999, emitida a C.P. EXIMPORT S.A.C. por un total de S/. 29 434,86, por la venta de equipos de cómputo de marcas IBM – Aptiva y CANON; así como la copia del Atestado Policial N° 244-JPA-G-CSI.SDF1 por delito de falsificación de firmas y documentos en agravio de EXIMPORT S.A.C y de estafa contra la recurrente, vinculada a la compra de computadores APTIVA (folio 3266 a 3276).

Que en este orden de ideas, corresponde mantener el presente reparo, al encontrarse acreditado de autos que la deducción practicada por la recurrente no corresponde a una provisión para cuentas de cobranza dudosa sino mas bien a una pérdida extraordinaria; debiendo confirmarse la apelada en este extremo.

## Ejercicio Gravable 2000

Que mediante Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00093752 (folio 7162) se solicitó sustentar por escrito, con documentación original y expresión contable, el cargo a la cuenta de cobranza dudosa por S/. 623 572,31 así como el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, incluyendo que la provisión al cierre del ejercicio figurase en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada; siendo que sobre este extremo la recurrente se limitó a señalar que la información requerida se encontraba en proceso de análisis por sus auditores (folio 7136); que en el resultado del citado requerimiento



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

(folios 7130 y 7164/vuelta) se deja constancia que la contribuyente hizo entrega de análisis contables, listados que detallan números de facturas de venta, cliente, precio de venta y fecha de emisión, así como las facturas respectivas, indicándose que de la revisión de esta documentación no quedaba demostrada la existencia de dificultades financieras de los deudores que hicieran previsible el riesgo de incobrabilidad o su morosidad; que además se señaló que se había detectado que la recurrente no llevaba el Libro de Inventarios y Balances al cierre del ejercicio 2000; que este documento, cerrado el 27 de agosto de 2003, cuenta con el sello y la firma de Kenneth Davidovich, apoderado de

Que uno de los elementos que permite a la Administración concluir sobre el incumplimiento de los requisitos contemplados en la normatividad del Impuesto a la Renta, fue que al cierre del ejercicio 2000, la recurrente no contaba con el Libro de Inventarios y Balances.

Que la provisión por deudas incobrables constituye una de aquellas admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta, estando 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 no cumplió con exhibir el Libro de Inventarios y Balances, habiendo hecho entrega de documentación interna, tales como "análisis de clientes" y "reportes de asientos por comprobantes" correspondientes a diversos meses del ejercicio 2000, y copias de los comprobantes de pago correspondientes (folios 2786 a 2934).

Que mediante escrito presentado el 1 de marzo de 2006 en la instancia de reclamaciones (folios 11871 a.11903) ofrece diversos medios probatorios, tales como la: i) copia de la legalización del Libro de Inventarios y Balances correspondiente al ejercicio fiscal observado, ii) copia de los folios del Libro de Inventarios y Balances del ejercicio 2000, en el que se detallan los comprobantes de pago provisionados; iii) copia de cada uno de los comprobantes de pago que conforman el saldo de la provisión y; iv) copia de los folios del Libro Mayor y Diario en los que se verifica el registro de ciertos comprobantes de pago que dieron origen a la provisión; debiendo acotarse que si bien obra en autos a folios 12908 a 12973 la documentación antes indicada, ella contiene –entre otros- la copia de la legalización notarial de las "...hojas sueltas denominadas: Balance General" de 17 de noviembre de 2005, así como un análisis de cuentas al 31 de diciembre del año 2000 correspondiente a la Cuenta – 12900101, con el detalle del comprobante de pago, fecha, destinatario, importe en soles y dólares, así como el tipo de cambio empleado; y no la copia del Libro de Inventarios y Balances legalizado extemporáneamente, tal como indica la recurrente.

Que sobre el particular, si bien es cierto este Tribunal ha señalado en diversa jurisprudencia que la citada documentación permitiría a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las 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; aceptando excepcionalmente en la Resolución N° 01317-1-2005, que el anexo se legalice en la fecha en que se dé respuesta al requerimiento cursado por la Administración, siempre que exista documentación adicional que permitiera corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos detallados en dicho anexo; también lo es que dicha validación presupone que la provisión se hubiera encontrado anotada en forma global en el Libro de Inventarios y Balances, lo cual no ocurre en el caso bajo análisis en el que se ha dejado constancia que la recurrente no llevaba este libro contable; y adicionalmente, que los elementos complementarios se hayan presentado en el transcurso de la fiscalización practicada.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Que respecto de esto último, este Tribunal ha dejado establecido en reiterados y uniformes pronunciamientos, que de la interpretación conjunta de los artículos 141<sup>o7</sup> y 148<sup>o8</sup> del Código Tributario, 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, situaciones que no se han alegado, ni acreditado, por lo que no corresponde que los documentos presentados sean tomados en cuenta.

Que a mayor abundamiento, y teniendo en cuenta lo indicado en el considerando precedente, no corresponde tampoco merituar el documento emitido por Prive Waterhouse Coopers denominado "Procedimientos previamente convenidos aplicados sobre el análisis de la cuenta de cobranza dudosa al 31 de diciembre de 2000" (folios 20974 a 20982) ofrecido en esta instancia; siendo que aún bajo el supuesto caso en que este informe constituyera simplemente un "...desarrollo, análisis o explicación detallada de los Libros Contables oportunamente revisados por la Administración", tal como argumenta la contribuyente; ello tampoco subsanaría el incumplimiento de las normas del Impuesto a la Renta, ocurrido en el caso materia de grado.

Que en atención a lo expuesto, corresponde confirmar el presente reparo para el ejercicio gravable 2000, así como la apelada en este extremo.

- **Comisión de tarjetas de crédito**

Que según se advierte del punto 2.3 del Anexo 11 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexos N° 15 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20194/vuelta, 20222/vuelta y 20263/vuelta); la recurrente no presentó los comprobantes de pago que sustentaran los gastos contabilizados en la Cuenta 63 – Servicios Prestados por Terceros bajo los conceptos "comisión tarjeta de crédito, comisiones pagadas Tarjeta Visa, comisiones pagadas Tarjeta Débito, comisiones pagadas Tarjeta American Express y comisiones pagadas Tarjeta Mastercard".

Que de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que según el inciso b) del artículo 25° del reglamento de la citada ley, los gastos a que se refiere el inciso j) del artículo 44° de la Ley son aquéllos que de conformidad con el Reglamento de Comprobantes de pago no puedan ser utilizados para sustentar costo o gasto.

Que el inciso b) del numeral 6.1 del artículo 4° de los Reglamentos de Comprobantes de Pago aprobados por las Resoluciones de Superintendencia N° 018-97-SUNAT y 007-99-SUNAT, disponen que los documentos emitidos por las empresas del Sistema Financiero y de Seguros que

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> No se admitirá como medio probatorio ante este Tribunal, la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario, agregándose que sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa, o cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago, ni podrán actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia.

*[Firmas manuscritas]*



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros, permiten sustentar gasto o costo para efecto tributario siempre que se identifique al adquirente o usuario.

Que en los Resultados de los Requerimientos N° 00091733, 00091734 y 00093770, en los cuales se solicitó expresamente la sustentación de los cargos y abonos a las cuentas por servicios prestados por terceros por los ejercicios 1998 a 2000, la Administración dejó constancia que la recurrente no acreditó con comprobantes de pago, las comisiones que habrían sido pagadas por tarjetas de crédito y débito (folios 6966 a 6970, 6984 a 6985, 7265, 7266, 8062, 8063, 8348 a 8363), siendo que dentro de la documentación presentada de folios 612 a 631, 1139 a 1156 y 1727 a 1771, no obran aquellos que requirió expresamente la Administración a efecto de sustentar los importes contabilizados y que originaron el presente reparo.

Que de la documentación que obra en autos, se tiene que los gastos materia de reparo no fueron debidamente sustentados conforme con lo indicado en las normas glosadas, no siendo aplicable los criterios contenidos en las Resoluciones N° 448-1-2001 y 7528-2-2005 invocados por la recurrente, por lo que procede mantener en esta instancia el reparo efectuado por la Administración y confirmar la apelada en este extremo.

Que es del caso acotar que mediante escrito presentado el 1 de marzo de 2006 en la instancia de reclamaciones (folios 11871 a 11903) se ofrecieron diversos medios probatorios; los cuales no corresponden ser meritados de acuerdo con el artículo 141° del Código Tributario.

Que finalmente es importante indicar que el Reglamento de Comprobantes de Pago establece normas de excepción para las empresas del Sistema Financiero y de Seguros que se encuentren bajo el control de la Superintendencia de Banca y Seguros, respecto de las formalidades que deben ser cumplidas por estas entidades para efecto de la emisión y entrega de comprobantes de pago con efecto tributario; sin que ello implique que se encuentren exceptuadas de esta obligación, o que los adquirentes o usuarios puedan sustentar gasto o costo, sin que medie tal documento.

- **Siniestros deducibles**

Que de los Anexos N° 06.2 y 11 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexos N° 06.2 y 13 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexos N° 4 y 16 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20142, 20185, 20186, 20211/vuelta, 20247/vuelta a 20250/vuelta, 20261/vuelta, 20288 a 20290) se advierte que la Administración procedió a reparar los gastos extraordinarios asumidos por la recurrente por pérdida de mercaderías importadas que no se encontraban aseguradas, argumentando que dicha circunstancia no había sido acreditada con las respectivas resoluciones judiciales o documentación que acreditara la inutilidad de ejercer la acción judicial correspondiente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con el inciso d) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, son deducibles las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes productores de renta gravada o por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente por sus dependientes o terceros, en la parte que tales pérdidas no resulten cubiertas por indemnizaciones o seguros y siempre que se haya probado judicialmente el hecho delictuoso o que se acredite que es inútil ejercitar la acción judicial correspondiente.

Que en relación con el presente reparo, la recurrente manifiesta que las mercaderías sí se encontraban aseguradas; que a efecto de tramitar la devolución de los bienes o su costo, luego de ocurrir un siniestro, debía pagar un mínimo deducible para cubrir el seguro, salvo aquéllos casos en que éste exceda el importe del daño sufrido, y que no le ha sido posible identificar a los responsables del hurto de los bienes, por lo que le resultaba imposible iniciar demandas penales,



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

siendo que las mercaderías salían en plenas condiciones de su país de origen y llegaban al país de destino en una menor cantidad a la solicitada.

Que de conformidad con la norma anteriormente glosada, a efecto de reconocer la pérdida de mercadería importada para efecto tributario, y siempre que ésta no resultara cubierta por indemnizaciones o seguros; la recurrente se encontraba obligada a cumplir con demostrar que se encontraba probado judicialmente el hecho delictuoso, o alternatively, la inutilidad de ejercitar la acción judicial correspondiente; lo que no ha ocurrido en el caso de autos, motivo por el cual corresponde confirmar la procedencia del presente reparo y de la apelada en este extremo; siendo del caso acotar que, bajo el supuesto en que –tal como aducía la recurrente- se tratara de pérdidas cubiertas por un seguro, ello tampoco podría haber generado un gasto deducible para fines del Impuesto a la Renta, en aplicación del citado inciso d) del artículo 37° antes referido.

- **Comisiones pagadas a proveedores del exterior**

Que del punto 2.2. del Anexo N° 11 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexo N° 16 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20263 y 20264/vuelta, 20194/vuelta, 20209 y 20209/vuelta) se aprecia que la Administración observó las comisiones pagadas a proveedores del exterior durante los años 1998 (S/. 15 754,07 y S/. 164 368,85), 1999 (S/. 82 318,95) y 2000 (S/. 14 439,94), al considerar que no se sustentó la realización efectiva así como la fehaciencia del servicio recibido por la recurrente, consistente en la intermediación del comisionista con el proveedor no domiciliado.

Que de la revisión de la documentación que obra en autos y que fue evaluada por la Administración durante la fiscalización practicada, se aprecia la existencia de los comprobantes de pago emitidos por los terceros comisionistas así como el detalle de su anotación contable, estados de cuenta bancarios vinculados con los pagos efectuados, orden de pago de la comisión y, commercial invoices por compra de mercadería (folios 2348 a 2551, 1065 a 1067).

Que como se observa, la Administración reparó para efecto del Impuesto a la Renta el pago de comisiones a proveedores del exterior vinculada a la importación de bienes por la recurrente para su comercialización de acuerdo al giro de su negocio, y cuyos comprobantes de pago se encontraban anotados contablemente.

Que al respecto si bien se encuentra acreditado el registro contable de los comprobantes de pago, la Administración no ha demostrado que la adquisición de los servicios hayan afectado la determinación de los resultados de los ejercicios acotados y que hubieren sido deducidos como gastos de estos períodos, siendo por el contrario que de la revisión de autos se verifica que existen importes originados en las comisiones facturadas por los comisionistas que han sido registrados en la Cuenta 28 – Existencias por Recibir<sup>9</sup>, afectando al costo de adquisición de las existencias (folios 2362 y 2364, 2377 y 2378, 2391 y 2392, 2395 a 2398).

Que en este sentido, no correspondía reparar la deducción del gasto, respecto de erogaciones que formaban parte del costo, y que en este sentido afectarían los resultados de los ejercicios fiscalizados en la medida en que las existencias fueran consumidas.

Que conforme con lo expuesto, el presente reparo al gasto no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde sea dejado sin efecto, debiendo revocarse la apelada en este extremo.

<sup>9</sup> La que agrupa las cuentas divisionarias que representan bienes cuyo ingreso a los almacenes de la empresa no se ha realizado, y que serán destinados a la fabricación de los productos, al consumo, mantenimiento de sus servicios, o la venta cuando se encuentren disponibles.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

- **Servicios informáticos prestados por FINANCOR**

Que según los Anexos N° 5 y el punto 2.1 del Anexo N° 16 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20209, 20210 y 20246), se reparó el gasto por servicios de informática correspondientes a diversos períodos del año 2000, por cuanto no se acreditó con documentación la causalidad ni la fehaciencia del gasto y/o del servicio recibido.

Que Administración sostiene que no resulta correcto lo manifestado por la contribuyente en el sentido que los gastos corresponden a servicios prestados por Financiera Cordillera S.A. - FINANCOR para el desarrollo normal de sus operaciones diarias, y que se sustentan en los contratos firmados con dicha empresa vinculada; siendo que sólo entregó fotocopia de un contrato incompleto, sin adjuntar anexos y demás documentos que refiere dicho convenio, no presentando informes de avances, de los resultados, proyectos y programas de trabajo y otros.

Que obra en autos (folios 1068 a 1106), copia de las facturas emitidas por FINANCOR a la recurrente, por servicios de informática prestados durante diversos meses del año 2000, reportes de asientos por comprobantes, detalle de contabilización, así como el Contrato de Servicios Informáticos con un anexo, y tres cartas de 17 de febrero, 4 y 11 de julio de 2003, emitidas por FINANCOR, referidas a los trabajos realizados para la contribuyente, en el transcurso del citado ejercicio.

Que de acuerdo con el “Contrato de Servicios Informáticos”, FINANCOR es una sociedad anónima constituida en el Perú y regulada como empresa financiera, que ha adquirido un servidor de 40 GB de capacidad en disco y 512 MB de RAM; que en virtud a este convenio se obliga a prestar servicios informáticos detallados en su Anexo, recibiendo una contraprestación mensual que sería pagada de acuerdo a los montos y plazos previstos en su cláusula cuarta; que según el citado anexo, los servicios comprendidos serían los siguientes: i) Servicio de gerencia informática (definir los lineamientos y directivas generales del área de sistemas como también definir el planeamiento sobre el crecimiento y tendencias tecnológicas a ser usadas); ii) Servicio de asesoría informática (asesorar el desarrollo de proyectos informáticos a nivel de soluciones tanto de hardware como de software, así como en el planeamiento estratégico de las áreas de sistemas para brindar servicios eficientes); iii) Servicio técnico – PC’s, telefonía y comunicaciones (se proporcionará los servicios de mantenimiento de equipos y software, tanto a nivel preventivo como correctivo); iv) Servicio de respaldo de información – backup (se proporcionará el servicio de respaldo de información en medios magnéticos, contando con la administración y resguardo necesario); v) Servicio de procesamiento de información (se proporcionará el servicio de procesamiento de datos, sobre las transacciones registradas diariamente, en los diferentes sistemas de así como su intercomunicación entre las mismas); vi) Servicio de transferencia de datos y de voz a Chile (se proporcionará el medio a través del cual puedan comunicarse tanto en voz y datos con sus similares de Chile en tiempo real).

Que según las cartas cursadas por FINANCOR, las actividades que brinda en el área de sistemas contempla cuatro frentes: 1) Producción (procesamiento, impresión masiva, administración del sistema de cómputo de las tiendas y centro de distribución, soporte técnico en tienda y centro de distribución, administración de redes de comunicación y telefonía); 2) Desarrollo (nuevas aplicaciones y mantenimiento de las antiguas, integración con el resto de sistemas); 3) Tecnología (mantenimiento y afinamiento de base de datos, diseño de redes de telecomunicación nuevas tiendas, soporte a nuevos proyectos); 4) Procesos (desarrollo de nuevos procesos, mantenimiento de procesos, integración con el resto de procesos); que en cuanto a los trabajos realizados durante el año 2000, se detallan los siguientes: Dirección de costos – compra importada, Gescom en línea, carga de ventas en Gescom de códigos paralelos, Sistema de bodega (recepción/despacho de tienda), cambio de plataforma del Somec, sistema de control de usuarios Somec, cambio de plataforma del sistema de novios, implementación de la Sucursal de San Miguel.





# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Que de otra parte, durante la instancia de reclamación se ofreció diversa documentación probatoria<sup>10</sup>, incluyendo folios de registro de compras de FINANCOR, reportes de "Sistema Big Ticket", "Sistema Canasta", "Sistema de Despacho", "Sistema Gescom", "Sistema Huerut", "Sistema de Inventario", reportes de recursos humanos y procesos contables y operativos; entre otros (folios 11590 a 11610 y 17998 a 18394).

Que de acuerdo con las prestaciones que, según el "Contrato de Servicios Informáticos" suscrito por la recurrente con FINANCOR, esta última prestaría durante el ejercicio 2000 a la recurrente, y conforme con la documentación que obra en autos y que ha sido merituada en esta instancia, se tiene que se encuentra demostrado de manera razonable que la contribuyente recibió los servicios, cuya contraprestación ha sido observada por la Administración, siendo en tal sentido que corresponde dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

- **Arrendamiento de inmueble – San Miguel**

Que de los Anexos N° 12 y 16 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20203/vuelta y 20224/vuelta) se verifica que la Administración ha procedido a reparar diversos gastos, respecto de los cuales no se exhibió comprobantes de pago ni documentación sustentatoria, incluyendo bajo este rubro, el importe contabilizado en la Cuenta 63500103 – Inmueble Tienda San Miguel por S/. 594 204,17.

Que sobre este particular, la recurrente adjunta a su escrito de apelación, las boletas de pagos correspondientes al monto impugnado, vinculado a las pruebas ofrecidas de manera extemporánea mediante escrito de 1 de marzo de 2006 (folios 11871 a 11903), a efecto de desvirtuar la observación planteada por la Administración, de acuerdo con lo señalado en el artículo 148° del Código Tributario<sup>11</sup>.

Que a este efecto presentó copia legalizada de la copia emisor de la Factura N° 075-0005977 correspondiente al mes de diciembre de 2000, emitida por la Pontificia Universidad Católica del Perú; copia legalizada del Registro de Ventas de la citada universidad, en el que aparece anotado dicho comprobante de pago; copia de las páginas pertinentes de su libro mayor analítico legalizado; y copia del contrato de financiamiento de construcción y usufructo de inmueble suscrito con la referida institución.

Que de la revisión de la citada documentación (folios 12828 a 12907) se tiene que la Pontificia Universidad Católica del Perú – Centro Comercial Plaza San Miguel, emitió el 26 de enero de 2001, la Factura N° 075-0005977 por concepto de arrendamiento de local en el Centro Comercial Plaza San Miguel, por el mes de diciembre de 2000 por un importe de US\$ 198 164,50 (US\$ 167 936,02 más el Impuesto General a las Ventas), comprobante de pago e importes, que aparecen anotados en la copia del Registro de Ventas de enero de 2001 del emisor, y contabilizado en el Libro Mayor Auxiliar de la recurrente; que asimismo obra el contrato celebrado con la referida universidad, en virtud al cual se otorga a la recurrente, el derecho de usufructo sobre la Tienda Departamental que esta última construirá en el Centro Comercial Plaza San Miguel de propiedad de la primera de las nombradas, a efecto de ser empleado en el giro comercial de una tienda por departamentos; siendo que en la cláusula séptima se dispone el pago de una renta mensual con el

<sup>10</sup> Documentación que no fue expresamente solicitada, por lo que al no ser de aplicación la restricción prevista en el artículo 141° del Código Tributario, corresponde ser merituada en esta instancia.

<sup>11</sup> Artículo 148°.- MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

No se admitirá como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario. Sin embargo, dicho órgano resolutor deberá admitir y actuar aquellas pruebas en las que el deudor tributario demuestre que la omisión de su presentación no se generó por su causa. Asimismo, el Tribunal Fiscal deberá aceptarlas cuando el deudor tributario acredite la cancelación del monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas y/o exhibidas por el deudor tributario en primera instancia, el cual deberá encontrarse actualizado a la fecha de pago.

Tampoco podrá actuarse medios probatorios que no hubieran sido ofrecidos en primera instancia, salvo el caso contemplado en el Artículo 147.



# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

carácter de contraprestación, que no podría ser inferior una renta mínima mensual, calculada en función a metros cuadrados del área construida de la tienda departamental.

Que atendiendo al hecho que la Administración sustenta el reparo en la falta de exhibición de comprobantes de pago y la documentación sustentatoria; y en atención a las pruebas presentadas y merituadas en la presente instancia, corresponde dejar sin efecto la presente observación y revocar la apelada en este extremo.

## • Entrega de premios – Programa Novios

Que del Anexo N° 11 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 13 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexos N° 16 y 13 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20142, 20200, 20201, 20203, 20204, 20221 a 20223/vuelta, 20261 a 20263/vuelta), se aprecia que la Administración, sobre la base del inciso u) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, y atendiendo a que la recurrente no había cumplido con acreditar con documentación sustentatoria la causalidad del gasto contabilizado, al no haber exhibido la autorización del Ministerio del Interior para el otorgamiento de premios en efectivo, así como rendiciones otorgadas a éste y actas notariales sobre ganadores de premio, y al no haberse demostrado que los premios fueron otorgados a consumidores reales, observó la deducción como gasto de S/. 191 400,14, S/. 246 557,23 y S/. 831 712,21 para los ejercicios gravables de 1998, 1999 y 2000.

Que para el caso del ejercicio gravable 1998, el detalle del importe del reparo es el siguiente:

CUENTA	CONCEPTO	S/.	S/.
63010202	PASAJES AL EXTERIOR	1 760,77	
63700203	PUBLICIDAD EN RADIO	43 881,44	
63700401	PUBLICIDAD EN REVISTA	10 000,23	
63700402	PUBLICIDAD EN REVISTA	1 544,18	57 186,62
65900111	REEMBOLSO DPTO NOVIOS	28 549,64	
65900115	PROMOCIONES NOVIOS	2 809,33	31 358,97
65900101	OTRAS CARGAS DE GESTION	452,00	
65900111	REEMBOLSO DPTO NOVIOS	62 986,26	
65900112	HOTELES DEPARTAMENTO NOVIOS	38 521,56	
65900115	PROMOCIONES NOVIOS	894,73	102 854,55
TOTAL			191 400,14

Que en relación con el importe reparado para el ejercicio 1998, adicionalmente al sustento anteriormente expuesto, la Administración considera que la contribuyente no cumplió con exhibir los comprobantes de pago ni la documentación que acredite las cantidades de S/. 28 549,64 y S/. 2 809,33.

Que al respecto en la instancia de reclamaciones, la Administración levanta los reparos vinculados a la al considerar que la recurrente no se encontraba obligada a cumplir los requisitos del inciso u) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, manteniendo únicamente el importe de S/. 31 358,97, por considerar que éste no se encontraba sustentado documentariamente.

Que en la presente instancia la recurrente reitera sus argumentos en el sentido que la finalidad del programa que origina los gastos reparados era la de incentivar y/o promocionar a los novios inscritos para lograr un incremento en sus ventas, que califica como gasto de promoción que no se encuentra dentro del alcance del Reglamento de promociones comerciales y rifas con fines sociales emitido por el Ministerio del Interior, sin referir hechos y pruebas concretas, respecto del importe que se mantiene en la apelada; ni desvirtuar el extremo del reparo con incidencia en el ejercicio gravable de 1998, respecto a los comprobantes de pago y documentación sustentatoria



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

necesaria para acreditar la deducibilidad del gasto para fines tributarios; siendo por tanto que corresponde mantener el mismo, y confirmar este extremo de la apelada.

- **Tickets negativos – Débito fiscal del Impuesto General a las Ventas**

Que la Administración repara la base imponible del Impuesto General a las Ventas al haberse emitido tickets con importes negativos sin serie y con numeración autogenerada por la máquina registradora que considera no se ajustaban a lo establecido en el Reglamento de Comprobantes de Pago y la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento; que según se explica en el Anexo III a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002088 a 012-003-0002112 (folios 11126 a 11129, 11169 a 11172 y 11213 a 11216), de acuerdo con los artículos 10° a 12° del Reglamento de Comprobantes de Pago, los artículos 26°, 37° y 38° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y los numerales 1 y 2 de su reglamento, y la Resolución de Superintendencia N° 025-97/SUNAT, se verificó que la contribuyente como producto de devoluciones de ventas de mercaderías emite tickets sin serie y con numeración autogenerada por las máquinas registradoras con importes negativos con la denominación “notas de crédito”, las que se emiten solo en original y primera copia, no cumpliendo con emitir la segunda copia a ser entregada al adquirente o usuario (destino: SUNAT), que dichos documentos no fueron autorizados por SUNAT como notas de crédito al no haberse presentado la Autorización de Impresión – Formulario N° 801, que se encuentran registrados con el código de tipo de documento 12 (ticket) y no como notas de crédito, y que no se consigna en el Registro de Ventas los datos referentes al tipo, serie y número de comprobante de pago respecto de los cuales se emitieron.

Que el inciso b) del artículo 26° de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF disponía que del monto del Impuesto Bruto resultante del conjunto de las operaciones realizadas en el período que corresponda, se deduciría el monto del Impuesto Bruto, proporcional a la parte del valor de ventas restituido, tratándose de la anulación total o parcial de ventas y a condición que se produzca la correspondiente devolución de los bienes (texto que fue modificado por la Ley N° 27039 a efecto de incorporar la prestación de servicios); debiendo las deducciones estar respaldadas por notas de crédito que el vendedor deberá emitir de acuerdo con las normas que señale el Reglamento.

Que primer párrafo del artículo 37° de la referida ley, dispone que los contribuyentes del Impuesto General a las Ventas están obligados a llevar un Registro de Ventas e Ingresos y otro de Compras en los que anotarán las operaciones que realicen, de acuerdo a las normas que señale el Reglamento.

Que el literal b) del numeral 1 del artículo 10° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, según los textos modificados por el Decreto Supremo N° 136-96-EF y el Decreto Supremo N° 064-2000-EF, disponía que el Registro de Ventas e Ingresos, contendrían como parte de la información mínima, la que debería anotarse en columnas separadas, el tipo de documento, de acuerdo con la codificación que aprobara la SUNAT; mientras que el numeral 2 del mismo artículo 10° señalaba que las notas de débito o de crédito emitidas por el sujeto debían ser anotadas en el Registro de Ventas e Ingresos, y adicionalmente debía incluirse en los registros de ventas, los datos referentes al tipo, serie y número del comprobante de pago respecto del cual se emitió la nota de débito o crédito, cuando corresponda a un solo comprobante de pago.

Que mediante Resolución de Superintendencia N° 025-97/SUNAT, se aprobó los códigos de tipos de documentos autorizados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, asignándosele el “12” al Ticket o cinta emitido por máquina registradora, y el “07” a la Nota de Crédito.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Que el numeral 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, bajo los textos aprobados por la Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT y la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, referido a los requisitos mínimos que deben contener los comprobantes de pago, establece –entre otros- los siguientes para el caso de tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras. Información impresa por la máquina registradora: (5.1) Datos de identificación del emisor: a) Apellidos y nombres o razón social. Adicionalmente, los contribuyentes que generen rentas de tercera categoría deberán consignar su nombre comercial, si lo tuvieran. b) Dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket. c) Número de RUC. (5.2) Numeración correlativa y autogenerada por la máquina registradora. (5.3) Número de serie de fabricación de la máquina registradora. (5.4) Bien vendido, cedido en uso, servicio prestado, o código que lo identifique. (5.5) Importe de la venta, de la cesión en uso o del servicio prestado. (5.6) Fecha y hora de emisión. Adicionalmente con la modificación introducida por la Resolución de Superintendencia N° 058-2000-SUNAT (5.7) Debe ser emitido como mínimo en original y cinta testigo.

Que en su artículo 10° se establecía que las notas de crédito se emitirían por concepto de anulaciones, descuentos, bonificaciones, devoluciones y otros, que deberían contener los mismos requisitos y características de los comprobantes de pago en relación a los cuales se emitían, que sólo podrían emitirse al mismo adquirente o usuario para modificar comprobantes de pago otorgados con anterioridad (incisos 1.1 a 1.3 del numeral 1); que podría utilizarse una sola serie a fin de modificar cualquier tipo de comprobante de pago, siempre que se cumpla con los requisitos y características establecidos para las facturas (numeral 3); que debían consignar la serie y número del comprobante de pago que modificaban (numeral 5); y que su destino sería el siguiente: Original para el ADQUIRENTE O USUARIO, Primera copia para el EMISOR, y Segunda copia para SUNAT.

Que numeral 4 del artículo 11° del citado reglamento, establecía que tratándose de tickets o cintas de máquinas registradoras: La copia se entregaría conjuntamente con el original al adquirente o usuario, quien debería mantenerla en un archivo clasificado por proveedor y ordenado cronológicamente, únicamente si se requería sustentar gasto o costo para efecto tributario (4.1); que al cierre de las operaciones del día, los usuarios de máquinas registradoras deberán efectuar una liquidación por cada una de las máquinas, la cual deberá contener el total de ventas del día, el total de rectificaciones, anulaciones, cancelaciones y el gran total (4.2), que las rectificaciones, anulaciones o cancelaciones de operaciones realizadas deberían ser sustentadas anexando a las liquidaciones diarias respectivas, los tickets de las operaciones anuladas y los tickets de anulación emitidos por la máquina registradora en las operaciones modificatorias (4.3); y en su numeral 5 señalaba que la segunda copia de las notas de crédito se entregaría conjuntamente con el original al adquirente o usuario, quien debería mantenerla en un archivo clasificado por proveedor y ordenado cronológicamente.

Que de las normas antes glosadas, se tiene que el ajuste al impuesto bruto del Impuesto General a las Ventas por concepto de la anulación de la venta de mercadería acreditada con tickets o cintas de máquinas registradoras debía sustentarse documentariamente (adicionalmente al hecho que se produzca la devolución efectiva de los bienes) mediante una nota de crédito, la cual debía contener los mismos requisitos y características del comprobante de pago que contenía la transacción sujeta a anulación.

Que las notas de crédito desde el punto de vista de la normatividad tributaria, sólo pueden ser emitidas y entregadas, –entre otros supuestos- por anulaciones de ventas, y únicamente con el propósito de modificar comprobantes de pago que fueron emitidos con anterioridad; que en este sentido, constituyen el sustento documentario de una operación que no es en sí autónoma, sino que resulta causal o subordinada a una transacción previa, cuyo comprobante de pago que la respaldada, es aquél al que precisamente modifica; que es por este motivo, que se exige, posea los mismos requisitos y características del comprobante de pago en relación al cual se emite.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Que de este modo, para el caso de ventas realizadas mediante tickets o cintas de máquinas registradoras, debe procederse a analizar si se cumple la citada condición, sobre la base de los requisitos mínimos exigidos para esta clase de comprobantes de pago y no para otros (así como las demás exigencias planteadas a nivel normativo, como por ejemplo que consigne la serie y número del comprobante que modifica), lo que no debe dar a entender que, tratándose de una nota de crédito emitida (por ejemplo) respecto de un ticket emitido a un consumidor final, corresponda exigir la copia original, la primera copia (emisor) y la segunda copia (SUNAT).

Que en efecto, el mandato contenido en el numeral 5 del artículo 11° del Reglamento de Comprobantes de Pago, bajo los textos aprobados por las Resoluciones de Superintendencia N° 018-97/SUNAT y 007-99/SUNAT, en el sentido que la segunda copia de las notas de crédito y notas de débito sea entregada conjuntamente con el original al adquirente o usuario, quien deberá mantenerla en un archivo clasificado por proveedor y ordenado cronológicamente, debe ser entendida en concordancia con la regla antes indicada, esto es, que es mandatorio que este documento cumpla iguales requisitos y características del documento que modifica (como es el caso de una factura o de un ticket que permite sustentar crédito fiscal, gasto o costo para efecto tributario, o crédito deducible, en los que sí existe esta pluralidad de copias a ser entregada al adquirente o usuario).




Que de otro lado, es necesario acotar que si bien se encuentra previsto que en el Registro de Ventas se consigne el tipo de documento, el cual tiene un número asignado para la nota de crédito y otro para el ticket o cinta de máquina registradora, no existe fundamento legal que permita concluir en este caso concreto, que la anotación de un código (número) distinto al que se había establecido para uno u otro, resta fehaciencia a la transacción que el documento contiene; debiendo agregarse a ello, que bajo las normas del Reglamento de Comprobantes de Pago, vigentes en los períodos acotados, no se encontraba previsto que el incumplimiento de requisitos o características mínimas originaba como consecuencia, que el documento dejase de ser considerado como una nota de crédito -a diferencia de lo que sí ocurría con el caso de los comprobantes de pago-, y que por tanto careciera de efecto alguno para fines tributarios.

Que en el caso materia de grado, de la verificación de la documentación que obra en autos (folios 250 a 480), se aprecia que los comprobantes de pago emitidos por la recurrente cuentan con el número de la caja registradora y el punto de venta (sucursal), número correlativo generado por la máquina registradora según cada operación, fecha, hora, nombre del cajero, número correlativo del ticket, número de RUC y nombre el comprador según el caso, código y nombre del producto, valor de venta, Impuesto General a las Ventas discriminado (si es aplicable), total de la venta, importe pagado, vuelto, tipo de cambio, así como datos adicionales en caso de ventas con la Tarjeta Ripley, incluyendo los datos requeridos en el artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que de otro lado, los tickets de anulación consignan el número de la caja registradora y el punto de venta (sucursal), número correlativo generado por la máquina registradora según cada operación, fecha, hora, nombre del cajero, código de identificación del supervisor; respecto de la operación original, número de la caja y del punto de venta, número del ticket, fecha de operación, código y nombre del producto, valor de venta anulada, Impuesto General a las Ventas discriminado (si es aplicable), total de la venta, e importe devuelto; así como los datos de identificación del emisor.

Que en este sentido, se concluye que los denominados "tickets negativos" que sustentan la anulación de ventas respecto de las cuales se han emitido tickets o cintas de máquinas registradoras, sí son considerados notas de crédito, al conservar los mismos requisitos y características del comprobante de pago respecto del cual se han generado.

Que por lo expuesto, y atendiendo a que la Administración no cuestiona la sustentación o fehaciencia de la operación de anulación, la entrega de la nota de crédito, ni la devolución de los



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

bienes; esto es el incumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para efecto del ajuste (deducción) del impuesto bruto para fines del Impuesto General a las Ventas; circunscribiendo su reparo en el hecho que las notas de crédito no cumplieron los requisitos previstos en las normas tributarias; corresponde dejar sin efecto el presente reparo, y revocar la apelada en este extremo.

- **Reliquidación de la deuda impugnada**

Que sobre este particular, la recurrente considera que en la resolución apelada se ha incurrido en errores de cálculo en la reliquidación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000, toda vez que:

- i) A fin de establecer la pérdida tributaria arrastrable adiciona los intereses exonerados pero no deduce los gastos financieros reparados en aplicación del inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (Al adicionarse únicamente los ingresos exonerados a la pérdida tributaria, se estaría neutralizando el efecto que produjo originalmente su deducción como renta exonerada).

Que sobre este particular es del caso indicar que de acuerdo con el numeral “3.2.16 – Reliquidación de las Resoluciones de Determinación” del informe que sustenta la apelada que contiene el detalle de reparos y la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000, en la instancia de reclamaciones no se ha modificado los importes correspondientes a los reparos por gastos inherentes a rentas exoneradas, siendo que al respecto se consigna que, sobre este extremo, la recurrente ha aceptado expresamente la procedencia de las observaciones, habiendo presentado las declaraciones juradas rectificatorias correspondientes a cada uno de dichos años.

Que de otro lado, el artículo 50° de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que para efecto de la compensación de la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberían considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable; sin que adicionalmente se haya previsto la posibilidad de deducir (revertir) reparos o agregados efectuados sobre gastos financieros no deducibles, sustentados en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>12</sup>; siendo que el procedimiento expuesto por la recurrente a efecto de evitar la eventual consecuencia económica que alude –independientemente de su razonabilidad o no-, no se encontraba prevista ni permitida, bajo el esquema legal que resultaba aplicable a los ejercicios materia de acotación.

- ii) No considera en su cálculo, la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades, los que resultan deducibles conforme con el principio del devengo de acuerdo a su régimen estabilizado.

Que conforme se detalla en el Informe N° 38-2008-SUNAT-2H3300-SOD, que sustenta la apelada, no se ha considerado la participación de los trabajadores en las utilidades a efecto de la determinación del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1998, al haberse

<sup>12</sup> 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 esta Ley, en consecuencia son deducibles: a) 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, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Sólo son deducibles los intereses a que se refiere el párrafo anterior, en la parte que excedan el monto de los ingresos por intereses exonerados. Para tal efecto no se computarán los intereses exonerados generados por valores cuya adquisición haya sido efectuada en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúan una tasa de interés, en moneda nacional, no superior al cincuenta por ciento (50%) de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

establecido pérdida tributaria arrastrable, tanto en la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113 como en la reliquidación practicada en la instancia de reclamaciones (folios 20302/vuelta y 20502).

Que respecto de los ejercicios gravables 1999 y 2000, la Administración modifica los importes considerados en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002114 y 012-003-0002115, sobre la base de argumentar que no se aplica el porcentaje de participación de trabajadores en las utilidades, por cuanto de acuerdo con las declaraciones rectificatorias de los citados ejercicios, N° 2004141 y 2003286, no hubo distribución de utilidades a los trabajadores al declarar pérdida en cada uno de dichos ejercicios, y que a este efecto debía tenerse en cuenta el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (folios 20502 y 20501/vuelta).

Que conforme con el artículo 88° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, la declaración rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación; que en caso contrario surtirá efectos si dentro de un plazo de 60 días hábiles siguientes a su presentación la Administración Tributaria no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en ella, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria de efectuar la verificación o fiscalización posterior que corresponda en ejercicio de sus facultades; y que no surtirá efectos aquella declaración rectificatoria presentada con posterioridad al plazo otorgado por la Administración Tributaria según lo dispuesto en su artículo 75° o una vez culminado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que hayan sido motivo de verificación o fiscalización, salvo que ésta determine una mayor obligación.

Que de autos se advierte que las citadas declaraciones juradas fueron presentadas el 7 de abril de 2004 (folios 20323 y 20318/vuelta), esto es con posterioridad a la culminación del proceso de verificación o fiscalización, sin que hubiere determinado mayores obligaciones.

Que en este orden de ideas, al haber tomado en cuenta la información contenida en declaraciones rectificatorias que no podrían haber surtido efecto, de acuerdo con lo expuesto precedentemente, la Administración en este extremo, ha prescindido del procedimiento legal establecido, por lo cual resulta nula la modificación realizada respecto de la reliquidación de los ejercicios 1999 y 2000, conforme con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, debiendo en tal sentido, mantenerse los importes considerados por ella misma en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002114 y 012-003-0002115.

- iii) No toma en cuenta el saldo a favor de 1997 determinado en la Resolución de Intendencia N° 0150140003754.

Que según se observa del numeral "3.2.16 – Reliquidación de las Resoluciones de Determinación" del informe que sustenta la apelada, respecto de la determinación del Impuesto a la Renta de 1998, no ha sido considerado importe alguno por concepto de saldo a favor del ejercicio anterior; siendo que de acuerdo con lo señalado en la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, el citado saldo era de S/. 0,00, según la Resolución de Determinación N° 012-03-002303, girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 1997 (folio 20304/vuelta).

Que sobre este particular debe indicarse que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05200-4-2008 se declaró la nulidad e insubsistencia de la Resolución de Intendencia N° 0150140003754 que resolvió la impugnación contra la Resolución de Determinación N° 012-03-002303 y otros valores, disponiendo que la Administración emitiera nuevo pronunciamiento sobre todos los extremos de la reclamación; que a través de la Resolución de Intendencia N° 0150140009400 de 30 de noviembre de 2010, se ha dado cumplimiento a dicho mandato, y tal como se aprecia del Informe N° 12-2010-SUNAT-2H3300-SOD que la sustenta (folio



# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

21037/vuelta) se procedió a rectificar el mencionado valor, reconociendo la Administración, un saldo a favor del contribuyente de S/. 752 305,00.

Que la apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140009400 se encuentra en trámite mediante Expediente N° 1264-2011, y en este sentido, toda vez que la procedencia y reliquidación final de dicho saldo a favor se encuentra directamente relacionada con lo que se resuelva en el citado expediente, que determinará el importe del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio gravable 1997, corresponde que la Administración esté a lo dispuesto en el resultado del procedimiento contencioso tributario.

- **Otros reparos**

Que adicionalmente la Administración efectuó reparos por viajes al extranjero de los años 1998 a 2000 no sustentados con comprobantes de pago, y por no acreditar su necesidad; reparos a gastos activados en las Cuentas 34600108 – Gastos Pre-operativos varios, 34600301 – Transporte y Movilidad, 34600312 – Otros Servicios, 34600305 - Alquileres Inmuebles y Muebles, 34600307 – Publicidad, 34600503 – Otras cargas diversas de gestión y 34600701 – Gastos Financieros que originaron los cargos por amortización de intangibles; gastos que no contaban con comprobantes de pago y documentación sustentatoria, tales como legalizaciones notariales, otros honorarios, inmuebles oficina, producción revistas, otras cargas de gestión, cargas diversas de ejercicios anteriores, otros gastos extraordinarios, gastos por importación, muestras de productos, reembolso decoradores, mantenimiento de ascensores, publicidad, relaciones públicas, artículos de limpieza; diferencias determinadas en el ajuste por inflación de las existencias según el nuevo saldo final del kárdex reconstruido (S/. 3 072,00 para 1999 y S/. 8 098,00 para el 2000); gastos financieros contabilizados en la Cuenta 67 del ejercicio 1999; tickets sin el correspondiente Impuesto General a las Ventas; aplicación de la prorrata para efecto del crédito fiscal; utilización de crédito fiscal respecto de gastos no deducibles para fines del Impuesto a la Renta; y diferencias entre ingresos contabilizados y la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta declarados por los períodos enero a marzo de 1998.

Que sobre el particular, la recurrente no ha expuesto argumentos de hecho ni de derecho a efecto de desvirtuar la procedencia de éstos, por lo que corresponde en esta instancia mantener los mismos, y confirmar la apelada en estos extremos.

- **Resoluciones de Multa**

Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002205 a 012-002-0002207 fueron emitidas por omitir llevar el Libro de Inventarios y Balances y el Registro Auxiliar de Control de Activo Fijo por los ejercicios 1998, 1999 y 2000; considerando como fecha de comisión de la infracción el 27 de agosto de 2003<sup>13</sup> (folios 10813 a 10818).

Que el numeral 1 del artículo 175° del citado código, sustituido por la Ley N° 27335, señala que constituye infracción el omitir llevar los libros de contabilidad, u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia u otros medios de control exigidos por las leyes y reglamentos; o llevarlos sin observar la forma y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Que conforme se da cuenta en los resultados de los Requerimientos N° 00091734<sup>14</sup>, 00091736<sup>15</sup> y 00093752<sup>16</sup> (folio 7130, 7177, 8050, 8503 y 8504), la recurrente no llevaba Libro de Inventarios y

<sup>13</sup> Fecha de cierre de los requerimientos cursados durante la fiscalización en las que se dio cuenta de la comisión de la presente infracción.  
<sup>14</sup> Respecto del ejercicio 1999.





# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

Balances, por los ejercicios 1998, 1999 y 2000, por lo que se configura la infracción del numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario.

Que según lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario, es obligación de los deudores tributarios el llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme a lo establecido en las normas pertinentes, siendo que de acuerdo con el artículo 65° de la Ley del Impuesto a la Renta, las personas jurídicas se encontraban obligadas a llevar contabilidad completa, comprendiendo dentro de ella al citado libro contable.

Que en tal sentido, al no haber cumplido la recurrente con llevar el citado libro de contabilidad, se encuentra acreditada la comisión de la infracción imputada.

Que no obstante ello, mediante reiterados y uniformes pronunciamientos de este Tribunal, como aquellos contenidos en las Resoluciones N° 8399-2-2001, 06260-3-2003, 03974-1-2006 se ha interpretado que la infracción prevista por el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario alude al hecho general de omitir llevar libros y registros contables exigidos por las leyes y reglamentos, sin vincular la omisión a un periodo de tiempo determinado ni diferenciar entre el número de libros que los contribuyentes omiten llevar, de modo que la infracción será una sola aún si omiten llevar más de un libro o si la omisión está referida a más de un periodo, correspondiendo, por tanto, la imposición de una sola multa.

Que en ese sentido, si bien la recurrente incurrió en la infracción atribuida, no procedía que la Administración emitiera tres multas por los ejercicios 1998, 1999 y 2000, sino sólo una considerando la fecha de detección de la infracción, por lo que procede dejar sin efecto las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002206 y 012-002-0002207, debiéndose mantener la Resolución de Multa N° 012-002-0002205.

## Infracción tipificada en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002208 a 012-002-0002210, han giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, los cuales establecían que constituían infracción relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario.

Que las citadas resoluciones de multa se sustentan en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002113 a 012-003-0002115; cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia; por lo que corresponde que se proceda a la reliquidación de tales multas, de acuerdo con los reparos que han sido confirmados o dejados sin efecto en la presente resolución.

Que de manera similar, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002180 a 012-002-0002204 han sido giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, y se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 1998, enero a diciembre de 1999 y 2000, contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0002088 a 012-003-0002112; cuya procedencia ha sido materia de

<sup>15</sup> Ejercicios 1998 y 1999.

<sup>16</sup> Respecto del ejercicio 2000.



# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

pronunciamiento en la presente instancia; por lo que corresponde que se proceda a la reliquidación de tales multas, de acuerdo con lo resuelto en la presente resolución.


Que el informe oral solicitado se llevó a cabo el 20 de junio de 2012 con la asistencia de los representantes de ambas partes según la Constancia del Informe Oral N° 584-2012-EF/TF que obra en autos.

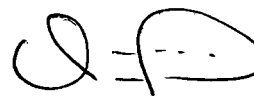
Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shirota con su voto discrepante en relación con el reparo por gastos por intereses financieros.


## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° 0150140007835 de 28 de noviembre de 2008, en el extremo referido a la deducción de la participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000.
2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140007835 de 28 de noviembre de 2008, en los extremos referidos al reparo por gastos por intereses financieros y diferencia en cambio inherentes no vinculados con la renta gravada, diferencias de cambio no capitalizadas por pasivos en moneda extranjera relacionadas con activos fijos, gasto no fehaciente: asesoría comercial por ECCSA, comisiones pagadas a proveedores del exterior, servicios informáticos prestados por FINANCOR, arrendamiento de inmueble – San Miguel, tickets negativos, y a la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 175° del Código Tributario respecto de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0002206 y 012-002-0002207 debiendo dejarse sin efecto estos valores; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder conforme a lo indicado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

  
CASALINO MANNARELLI  
VOCAL PRESIDENTE

  
QUEUÑA DÍAZ  
VOCAL

  
Barrera Vásquez  
Secretaria Relatora  
DPSH/BV/ra

## VOTO DISCREPANTE EN PARTE DEL VOCAL DE POMAR SHIROTA

Que del Anexo N° 07.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002113, Anexo N° 07.2 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002114 y Anexo N° 06.1 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0002115 (folios 20184, 20246/vuelta y 20287), se advierte que la Administración reparó los importes de S/. 9 235 308,11 para el ejercicio 1998; S/. 10 634 513,70 respecto de 1999; y S/. 1 184 331,20 para el año 2000, importes establecidos de acuerdo con lo siguiente, y sustentado legalmente en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta:

	1998 (S/.)	1999 (S/.)	2000 (S/.)
Cuentas por Cobrar a La Colocadora S.A. al 31 de diciembre	35 597 586,04	35 182 156,93	9 255 574,11
Cuentas por Pagar a La Colocadora S.A. al 31 de diciembre	----	----	----





# Tribunal Fiscal

N° 13339-3-2012

Préstamo (neto) destinado a La Colocadora S.A. (*)	35 597 586,04	35 182 156,93	9 255 574,11
Intereses Financieros generados	12 870 320,76	14 450 275,93	14 969 950,26
Diferencia de cambio por préstamo bancario (Cuenta 67600101)	18 125 335,95	19 078 734,70	5 346 051,98
Préstamos bancarios (**)	119 473 064,00	110 924 010,89	158 770 000,00
Porcentaje de Distribución (*) / (**)	29,795 %	31,72 %	5,83%
Reparo proporcional Intereses Financieros	3 834 775,26	4 583 244,61	872 680,51
Reparo proporcional Diferencia de Cambio	5 400 532,84	6 051 269,09	311 650,69
TOTAL REPARO	9 235 308,11	10 634 513,70	1 184 331,20
Según Convenio de Cooperación suscrito con La Colocadora S.A. de 25 de agosto de 1997, no se generan intereses por cobrar (cláusula cuarta) y se establece que se le pagará a la recurrente, el valor de las adquisiciones de mercancías adquiridas con la Tarjeta de Crédito en el plazo de 5 días, de lo contrario se registrará como una cuenta por cobrar en su activo corriente y tendrá tratamiento de recurso proveniente de terceros.			

Que tal como se aprecia del cuadro precedente y de acuerdo con la explicación contenida en los Anexos N° 11, 13 y 16 de las resoluciones de determinación emitidas por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1998 a 2000 (folios 20139 a 20141, 20206 a 20208, y 20258 a 20260), el presente reparo se formula como consecuencia de haber la recurrente asumido como gasto, el total de las cargas financieras (intereses financieros, comisiones Cuenta 67100101 y diferencia en cambio Cuenta 67600101), generados por préstamos obtenidos del Banco de Chile y Deutsche Bank, y teniendo en consideración que parte de estos fondos fueron destinados a La Colocadora S.A. sobre la cual no se contabilizó ni se cobró intereses financieros; siendo de este modo, que a efecto de su análisis debe considerarse que la observación comprende dos extremos distintos, vinculados a un hecho común, esto es: i) la diferencia en cambio y, ii) los intereses y comisiones generados por préstamos que, de acuerdo con lo argumentado por la Administración habrían sido destinados a operaciones que no generaron ingresos gravados para la recurrente, en tanto que se trató de préstamos otorgados a un tercero en los que no medió el cobro de intereses financieros.

Que respecto del reparo por los intereses y comisiones generados por préstamos, conforme se expresa en la sustentación del reparo contenido en los citados valores, la Administración refiere que -a diferencia de lo argumentado por la contribuyente en el sentido que tanto ella como Colocadora S.A. forman parte de un grupo económico que percibía ingresos de manera global- se debe considerar que ambas son personas jurídicas distintas, por lo que a efecto de determinar la renta neta, respecto de las operaciones realizadas por cada una de ellas, debe tomarse en cuenta el cumplimiento del principio de causalidad de manera independiente; que además no se ha presentado documentación sustentatoria tales como hojas de cálculo, papeles de trabajo, contratos, documentos de pago y otros elementos e informaciones que acredite el importe que según la recurrente debe ser considerado como adición por concepto de gasto financiero susceptible de reparo, y el cobro de intereses a Colocadora S.A.; siendo que la ausencia de causalidad se respalda en la Cláusula Cuarta del Convenio de Cooperación establecido entre las partes de 25 de agosto de 1997.

Que de la copia del Convenio de Cooperación - de 25 de agosto de 1997 (folios 12541 a 12547) se tiene que su objetivo era unir esfuerzos para desarrollar conjuntamente el financiamiento a los clientes (personas que adquieren bienes y servicios en las tiendas por departamentos administradas por las compras que éstos realicen de las mercancías que se comercializan en las citadas tiendas; que de acuerdo con la cláusula cuarta, los recursos para el financiamiento de la línea serán proporcionados por Colocadora (4.1), siendo que podrá poner a disposición de aquella recursos para el financiamiento, sin que ello genere el cobro de intereses, gastos o comisiones (4.2) y facilitar recursos provenientes de líneas específicamente contratadas con terceros (4.3) pudiendo trasladarse los costos, gastos o intereses que esas líneas generen y que sean establecidos en las condiciones fijadas por los terceros, sin que ello implique para la recurrente una ganancia, ni el cobro de intereses, gasto o comisión.

Que mediante Contrato Privado de 1 de enero de 1998 (folios 12536 a 12540) la recurrente se obliga frente a Colocadora S.A. a prestarle de manera directa o a través de terceros los servicios de apoyo necesarios para que esta última desarrolle su negocio de manera eficiente, considerándose como tales



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

según el Anexo 1 a los de alquiler, electricidad, teléfono, publicidad, gerencia, seguridad, honorarios profesionales, limpieza, gastos comunes, intereses y gastos administrativos; que conforme con la cláusula cuarta Colocadora S.A. se compromete a abonar el importe establecido en las liquidaciones cuatrimestrales que elabore la otra parte, quien emitirá el comprobante de pago correspondiente.

Que por Acta de Entendimiento de 3 de abril de 1998 (folios 12529 a 12535) se decide regular los servicios de gerencia y de financiamiento pactados mediante el contrato de 1 de enero de 1998, el cual queda modificado por este acuerdo, definiéndose como "servicio de financiamiento" a los recursos que la contribuyente pone a disposición de Colocadora S.A. para el financiamiento de las compras de mercancía; que además se precisa que el término "intereses" corresponde a la tasa de interés activa que por el servicio de financiamiento; y que los intereses serán pagados según la liquidación a presentar (3.3).

Que como parte de la documentación sustentatoria presentada por la recurrente, se aprecia el detalle de la tasa de interés cobrada a Colocadora S.A. por los ejercicios 1998, 1999 y 2000 (folio 12495), un listado explicativo de la facturación de intereses por los préstamos otorgados a la citada empresa por los mencionados años (folios 12492 a 12494), copias de los folios de los Registros de Ventas con la anotación de los comprobantes emitidos por la recurrente, del Libro Mayor en los que se advierte el reconocimiento de los ingresos, así como de los comprobantes de pago emitidos por

a Colocadora S.A. por concepto de "intereses financieros devengados según contrato", respecto de diversos períodos de los ejercicios materia de acotación (folios 12281 a 12495).

Que adicionalmente, obran en autos, los Estados Financieros Auditados correspondientes a los ejercicios materia de la presente apelación, emitidos por Deloitte & Touche (folios 6574 a 6642); que en su Nota 7 – Empresas Vinculadas (ejercicios terminados al 31 de diciembre de 1999 y 2000) se indica que las cuentas por cobrar y por pagar a empresas vinculadas no generan intereses, y comprenden entre otras a aquéllas de Colocadora S.A. (folio 6630); que en la Nota 27 (folio 6619) se detalla que la recurrente tiene suscrito diversos contratos con empresas vinculadas, dentro de los cuales se incluyen: i) Financiamiento a clientes. Convenio de Cooperación con Colocadora S.A. de plazo indeterminado por el cual acuerdan unir esfuerzos para financiar las compras que efectúan los clientes de Colocadora S.A. en la recurrente; haciendo uso de la tarjeta de crédito siendo que los efectos de este contrato se cedieron a

Financiera Cordillera S.A. en virtud a la suscripción de contrato de cesión de posesión contractual en enero del 2000; y ii) Servicios de gerencia, operativos y de financiamiento. Contratos con Colocadora y por los cuales se obliga a prestar a las

compañías el apoyo necesario para que desarrollen sus operaciones de manera eficiente, principalmente en las áreas de administración, finanzas, recursos humanos, contabilidad y contraloría, y otros servicios operativos prestados por terceros; que en la Nota 22 (estados financieros terminados al 31 de diciembre de 1998 y 1999) de folio 6598, se indica asimismo la existencia de los citados dos contratos, y se precisa que en los estados de ganancias y pérdidas de ambos ejercicios se considera un rubro por servicios de financiamiento (ingresos financieros); que de forma similar en la Nota 5 (estados financieros terminados al 31 de diciembre de 1997 y 1998) de folio 6583, se explica que el saldo por cobrar por financiamiento de ventas se origina por las ventas de mercaderías efectuadas a los clientes de Colocadora S.A. haciendo uso de la tarjeta de crédito que la facturación de servicios corresponde al ingreso por prestación de servicios de gerencia, operativos y de financiamiento derivado del contrato de 3 de abril de 1998, y que los préstamos para capital de trabajo son considerados de vencimiento corriente, no devengan intereses ni tienen garantías específicas.

Que es importante acotar que, a efecto de desvirtuar la procedencia del presente reparo, la recurrente argumentó:

- i) Durante el procedimiento de fiscalización, mediante el escrito de respuesta al Requerimiento 3611 N° 00093770 (folios 6992 a 7001), y a efecto de explicar la razón por la cual asumió como gasto el total de cargas financieras derivadas de créditos otorgados por bancos del exterior, que el 100 por ciento de los ingresos percibidos por Colocadora S.A. durante los ejercicios 1998 a 2000.



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

correspondían a los servicios de financiamiento otorgados a los clientes que contaban con la así como a los servicios de cobro de la misma, cuya única función era la de permitir realizar compras en sus tiendas (y no en establecimientos de terceros); que ambas empresas pertenecían a los mismos accionistas, formando parte de un mismo grupo económico que percibía ingresos de manera global, y referidos a actividades complementarias como eran la venta de mercaderías al por mayor y servicios de financiamiento y cobranza de tarjetas (en el caso de Colocadora S.A.), que bajo este contexto, los gastos financieros cumplían con el principio de causalidad por cuanto los préstamos que otorgó a Colocadora S.A. sirvieron para permitirle vender una mayor cantidad de sus productos, a consecuencia del mayor financiamiento de tarjetas de crédito; que además la proporción que ha empleado la Administración resulta arbitraria y carece de sustento legal, por cuanto bajo una fórmula distinta ha establecido que los gastos financieros no deducibles son menores a los que se le imputan (S/. 8 434 172,98 y no S/. 9 290 700,38); y que sí cobró intereses por la deuda producto de las ventas realizadas por ella a los clientes de Colocadora S.A., tal como se aprecia de las facturas emitidas a esta última por este concepto, así como del contrato correspondiente, siendo que en todo caso la deuda que le tenía la referida empresa fue cancelada en setiembre de 1998, por lo que aún en el supuesto negado que se mantenga el reparo, sólo podría ser válido hasta dicha fecha.

- ii) En los fundamentos del recurso de apelación que, a efecto de acreditar los gastos financieros deducidos en los ejercicios 1998 a 2000 se presentó diversa documentación que demuestra el cobro de intereses por el financiamiento otorgado a Colocadora S.A., razón por la cual los gastos financieros vinculados con los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank cumplen con el principio de causalidad.
- iii) Mediante escrito ampliatorio, así como en sus alegatos, que la acotación resulta errónea por cuanto no toma en cuenta que los créditos obtenidos del exterior fueron utilizados para sus operaciones propias y no para prestar dinero a Colocadora S.A. Asimismo, que poseía los recursos suficientes para otorgar préstamos de manera directa, sin recurrir a créditos del exterior, no obstante que contablemente no pueda demostrarse la fuente de los fondos, atendiendo a la existencia de una caja común, y que según el Convenio de Cooperación de 25 de agosto de 1997, no se cargó intereses a Colocadora S.A. por cuanto se trata de créditos vinculados a recursos propios, y que la Administración presume el hecho que se le imputa.

Que al respecto se tiene, que en un primer momento la recurrente admitió que al menos parte de los fondos obtenidos del exterior fueron destinados a proporcionar fondos a Colocadora S.A., que el otorgamiento de dicho préstamo, permitió vender una mayor cantidad de sus productos, a consecuencia del mayor financiamiento de tarjetas de crédito, con lo que se encontraba acreditada la relación de causalidad; que posteriormente explicó que al encontrarse demostrado el cobro de intereses por el financiamiento otorgado a Colocadora S.A., los gastos financieros vinculados a los préstamos recibidos del Banco de Chile y Deutsche Bank cumplen con el principio de causalidad; y finalmente refiere que los créditos otorgados por dichas entidades fueron utilizados para sus operaciones propias y no para prestar dinero a Colocadora S.A. que poseía los recursos suficientes para otorgar préstamos de manera directa, sin recurrir a créditos del exterior, y que esta afirmación queda reforzada además por el hecho que se encontraba pactado en el Convenio de Cooperación de 25 de agosto de 1997, que al tratarse de créditos vinculados a recursos propios, éstos no generarían retribución.

Que de otro lado, de la documentación analizada en esta instancia se tiene que la recurrente celebró al menos dos contratos distintos con su vinculada Colocadora S.A.; que así, en el primero de ellos, el "Convenio de Cooperación - y Colocadora S.A." de 25 de agosto de 1997 se acordó el desarrollo conjunto del financiamiento a las personas que adquirirían bienes y servicios en las tiendas por departamentos administradas por Ripley con la tarjeta RIPLEY, pactándose que la recurrente podía poner a disposición de aquélla recursos para el financiamiento, sin que ello genere el cobro de intereses, gastos o comisiones y facilitar recursos provenientes de líneas específicamente contratadas con terceros, supuesto bajo el cual podía trasladarse los costos, gastos o



# *Tribunal Fiscal*

N° 13339-3-2012

intereses que esas líneas generasen, sin que ello implicara para la recurrente una ganancia, ni el cobro de intereses, gasto o comisión; que adicionalmente existía un “Contrato Privado” de 1 de enero de 1998, modificado por el “Acta de Entendimiento” de 3 de abril de 1998, en virtud al cual la recurrente prestaría servicios remunerados de apoyo a Colocadora S.A. tales como alquiler, electricidad, teléfono, publicidad, gerencia, seguridad, honorarios profesionales, limpieza, gastos comunes, intereses y gastos administrativos, y de financiamiento, definiéndose como “servicio de financiamiento” a los recursos que pondría a disposición de Colocadora S.A. para el financiamiento de las compras de mercancía.

Que asimismo se verifica de autos que la recurrente emitió y registró contablemente los comprobantes de pago emitidos a Colocadora S.A. durante los períodos materia de acotación, bajo el concepto de “intereses financieros devengados según contrato”.

Que adicionalmente, de los informes de los auditores externos de la recurrente se tiene que efectivamente existían dos relaciones contractuales, en virtud de las cuales se otorgaría financiamientos a favor de Colocadora S.A., que las cuentas por cobrar con la citada vinculada no generaba intereses, que el saldo por cobrar por financiamiento de ventas se origina por las ventas de mercaderías efectuadas a los clientes de Colocadora S.A. haciendo uso de la tarjeta de crédito , que la facturación de servicios corresponde al ingreso por prestación de diversos servicios (como el de financiamiento) derivado del contrato de 3 de abril de 1998, y que los préstamos para capital de trabajo no devengan intereses.

Que de lo manifestado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización se tiene que ella reconoce que –al menos- parte de los fondos provenientes del exterior fueron destinados a brindar préstamos a favor de Colocadora S.A.; que además de acuerdo con el Convenio de Cooperación – y Colocadora S.A. de 25 de agosto de 1997, los financiamientos que otorgaría la recurrente a esta última no generarían ganancia, ni el cobro de intereses o comisiones, bien sea que se tratara de financiamientos con recursos propios o de terceros; que a diferencia del primer contrato, existirían servicios adicionales que prestaba a Colocadora S.A. en virtud al “Contrato Privado” de 1 de enero de 1998, modificado por el “Acta de Entendimiento”, los que comprendían servicios de financiamiento, respecto de los cuales sí se pactó una contraprestación; que respecto de estos últimos sin embargo, no se encuentra acreditado que en ellos se hubiera empleado los fondos provenientes del Banco de Chile y Deustche Bank, motivo por el cual el hecho que se hubiera cobrado intereses (tal cual se aprecia de los comprobantes de pago y demás documentación contable y sustentatoria) no permite concluir que la parte de los préstamos del exterior fueron efectivamente destinados a financiamientos que originaron rentas a favor de la recurrente.

Que a mayor abundamiento, se aprecian inconsistencias en el dicho de la contribuyente de la recurrente que no permiten establecer de manera fehaciente que los préstamos recibidos del exterior, hubieran sido destinado a operaciones por las cuales se debía pagar el Impuesto a la Renta, y que cumplieran en tal sentido con el principio de causalidad; siendo además que bajo el mismo orden de ideas, tampoco puede ampararse su dicho en el sentido que el cálculo realizado por la Administración resultaba indebido, toda vez que en rigor, si su argumentación se orienta a considerar que los préstamos se utilizaron para la adquisición de bienes o servicios que se emplearon en su actividad gravada y que el financiamiento a Colocadora S.A. fue realizado con recursos propios, en todo caso no correspondía que argumentara el reconocimiento de importes distintos como susceptibles de reparo, sino que señalara desde un primer momento que el íntegro del reparo no era aceptable; debiendo al respecto indicarse que el método empleado por la Administración resulta razonable a efecto de cuantificar el importe susceptible de reparo, sin que pueda afirmarse que el cálculo carezca de fundamento legal, puesto que éste no corresponde a una actuación reglada que deba ser seguida, sino a un cálculo que, sobre la base de la apreciación realizada durante la fiscalización, practicó la Administración.

Que en este orden de ideas, soy de la opinión que se confirme la procedencia de este reparo y de la apelada en este extremo.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 13339-3-2012

Que a mayor abundamiento, el sustento del presente reparo y lo resuelto en esta instancia no se ve enervado por el documento denominado "Informe Técnico sobre la aplicación de procedimientos acordados, relacionados con ciertas transacciones realizadas por con Colocadora S.A. durante los años 1997, 1998, 1999 y 2000" (folios 20796 a 20973), el cual como la propia recurrente califica y reconoce, tiene la calidad y validez de una opinión planteada por un tercero y no de pruebas que pretendan desvirtuar la acotación realizada por la Administración.

Que finalmente, en lo demás se atienda a lo expresado en la presente resolución.

  
**DE POMAR SHIROTA**  
**VOCAL**

  
**Barrera Vásquez**  
**Secretaria Relatora**  
DPSH/BV/ra