



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

EXPEDIENTE N° : 2980-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 25 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente 0150140009534 de 30 de diciembre de 2010, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que en cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4625-5-2010 de 4 de mayo de 2010, declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0000340 y 012-003-0000675 a 012-003-0000686, giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2001, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0000491 y 012-002-0000493 a 012-002-0000502, por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que respecto de los reparos impugnados la recurrente manifiesta lo siguiente:

- 1) **Gastos por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, por el proceso de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F.**

Se repara este gasto al considerarse que el servicio fue prestado a la empresa Centros Comerciales del Perú S.A. (CCP), y en ese sentido, se trataría de un gasto de tercero. No se ha entendido la particularidad de su actividad dado que los servicios de asesoría legal brindados por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados están directamente relacionados con Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., toda vez que es la titular del derecho de superficie sobre las parcelas C1 y F, materia de controversia en el proceso judicial de reivindicación seguido con Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú. Los gastos son causales puesto que han velado por el funcionamiento del negocio. La Administración no ha tomado en cuenta que en el ejercicio 2001 la empresa se encontraba en un proceso de reorganización de sociedades que implicaba la transferencia del derecho de superficie de las parcelas C1 y F a su favor, por lo que asumió los gastos a efectos de la recuperación de dichos bienes.

Mediante el Acta de Junta General de Accionistas de 2 de noviembre de 2001 se acordó la escisión del bloque patrimonial de CCP, constituido por los derechos de superficie de las parcelas C1 y F y por las construcciones efectuadas por COSAPI en el Centro Comercial Jockey Plaza que no eran propiedad de Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., escisión que entró en vigencia en la fecha del acuerdo de conformidad con el artículo 378° de la Ley General de Sociedades. El artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha establecido como obligación para efecto de la entrada en vigencia de la reorganización de sociedades, su comunicación a la SUNAT, sin embargo, esta disposición viola el principio de reserva de ley dado que no corresponde que vía una norma reglamentaria aprobada por decreto supremo, se señale la fecha de vigencia de un acuerdo societario. Una norma reglamentaria no puede primar sobre lo dispuesto en la Ley General de Sociedades. El hecho que no se haya otorgado escritura pública por la reorganización de sociedades efectuada no implica que no se haya dado inmediata vigencia a la escisión a través de la fecha fijada en el acuerdo que aprobó el proyecto de escisión.

Cita la Casación N° 275-2007 de 24 de abril de 2007 dictada por la Sala Civil de la Corte Suprema, que señala respecto del artículo 378° de la Ley General de Sociedades, que la correcta interpretación es que la escisión entra en vigencia desde la fecha acordada por las partes intervinientes en el acuerdo, siendo que la inscripción de la escritura pública en Registros Públicos es sin perjuicio de su entrada en vigencia. En consecuencia, para todos los efectos desde el 2 de

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.

1
@ C. S. x



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

noviembre de 2001 Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. es la titular del bloque patrimonial transferido a través del acuerdo de escisión suscrito con CCP, que comprende las parcelas C1 y F; por lo tanto, los gastos en los que incurrió en el proceso judicial de reivindicación y restitución de las referidas parcelas son plenamente deducibles para la determinación de la renta neta.

Solicita que el Tribunal Fiscal ejecute control difuso de constitucionalidad de las normas sobre el artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que regula más allá de lo estipulado por el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 378° de la Ley General de Sociedades, puesto que a través de una norma que no tiene rango de ley se estaría determinando la entrada en vigencia de la reorganización de sociedades.

2) Gastos relacionados al proceso de escisión.

Se repararon los siguientes gastos vinculados a la reorganización de sociedades en referencia: i) Gastos financieros de cuentas por pagar transferidas por el acuerdo de escisión, ii) Gastos por diferencia de cambio derivada de la escisión del bloque patrimonial de CCP, iii) Depreciación de activo fijo derivado de la escisión del bloque patrimonial de CCP, iv) Resultado por Exposición a la Inflación (REI) derivado de la escisión del bloque patrimonial de CCP, y v) Ganancias por diferencia de cambio derivadas de la escisión, bajo el sustento que el acuerdo societario no estaba vigente en el ejercicio 2001, por lo que se plantean los mismos argumentos referidos al reparo por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados.

3) Gastos por la formalización del proceso de escisión.

La Administración observa las facturas emitidas por Margaret Burns y Ada María Pereda Sigüeñas relacionadas con el servicio prestado para la elaboración de los documentos necesarios para la formalización del proceso de escisión, y por ende, la transferencia de los derechos de superficie de las parcelas C1 y F, sin tener en cuenta que es totalmente razonable que en su calidad de adquirente o beneficiaria del proceso de escisión, asuma el 100 por ciento de los gastos incurridos en el marco de la reorganización de sociedades, además que ello forma parte de la libre decisión contractual de las partes, autonomía privada que el Derecho Tributario debe respetar, por lo que objeta que la Administración de manera arbitraria sólo le reconozca el 50 por ciento de tales gastos.

4) Gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L.

El presente gasto es objetado al considerarse que el servicio fue prestado a la empresa CCP, y en ese sentido, se trataría de un gasto de tercero, sin embargo, el servicio de asesoría legal brindado por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados sí la ha beneficiado, por lo que cumple con el principio de causalidad. Es titular del derecho de superficie de las parcelas B, C1 y F, las cuales fueron dadas en arrendamiento a CCP, empresa que por acuerdo contractual que surge del contrato marco y del contrato de arrendamiento de 14 de abril de 2000, debe permanecer como arrendataria y administradora de todo el Centro Comercial Jockey Plaza por el plazo de 10 años, el cual constituye una sola unidad económica. Como titular del derecho de superficie sigue de cerca el desarrollo de las operaciones de CCP, la que en mérito al referido contrato de arrendamiento genera los flujos necesarios para el desarrollo de las actividades comerciales de la empresa; y que atendiendo a que debe cumplir diversas obligaciones provenientes del contrato de crédito celebrado con el Banco Wiese Sudameris, requirió los servicios de consultoría del estudio de abogados en mención, a fin de mantenerse informada sobre el estado de los negocios en el Centro Comercial Jockey Plaza, de su propiedad.

Si bien los servicios legales están referidos a evaluaciones e informes sobre diversos aspectos relacionados a las empresas CCP, y Sociedad Comercial de Eventos y Ferias S.A., que operan en las instalaciones del Centro Comercial Jockey Plaza, no se ha tenido en cuenta que como propietaria del centro comercial tiene legítimo interés en conocer los diversos problemas legales que pueden suscitarse en su administración, precisando que el hecho de haber delegado la administración del centro comercial a CCP, no la libera de su derecho como propietaria de



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

supervisar el desarrollo de la operatividad del mismo, máxime cuando depende de ello el aseguramiento de los ingresos para la empresa. El contrato de arrendamiento celebrado con CCP le permite a ésta subarrendar los diferentes locales comerciales, por lo que su gestión es de interés directo de Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., a fin de poder recaudar la renta correspondiente; asimismo, le interesa conocer el resultado de la gestión de CCP sobre el centro comercial, no sólo por los flujos a su favor sino también porque la misma podría repercutir en el derecho de propiedad sobre la infraestructura del centro comercial.

Adicionalmente a los informes sobre la administración del centro comercial, los servicios legales comprenden también otras materias de interés para Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A., como es el informe de Joint Venture vinculado a un contrato celebrado por la empresa que permite el desarrollo del "Centro de Convenciones Jockey Plaza", siendo que a raíz del citado informe decide intervenir en el contrato de Joint Venture celebrado el 13 de marzo de 2002, lo que demuestra que los informes legales emitidos por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados, efectivamente fueron considerados para la toma de decisiones de la empresa. Si bien el Centro Comercial Jockey Plaza es una unidad económica en la que intervienen diversas personas jurídicas que tienen sus propios ingresos y gastos, no puede considerarse que las operaciones están desvinculadas. Atendiendo a una definición amplia del principio de causalidad es evidente que los gastos por los servicios legales en referencia sí son causales, dado que Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. es la beneficiaria directa e inmediata de los servicios prestados; y que el hecho que los informes legales hagan mención a otras empresas no prueba que los servicios no fueron utilizados por Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. en su beneficio.

5) Gastos por provisión de auditoría externa.

Los servicios de auditoría externa se han devengado en el ejercicio 2001, puesto que su aprovechamiento o utilización económica fue para efecto de dicho período. La auditoría consistió en un examen semestral del estado de gastos comunes a nivel corporativo al 30 de junio y al 31 de diciembre de 2001, lo que derivó en una serie de acciones correctivas o recomendaciones a ser tomadas en cuenta para la declaración del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. Si bien la auditoría se refiere también a los gastos comunes con CCP, se contrata este servicio por la necesidad que tiene la empresa en controlar dichos gastos y determinar efectivamente la proporción que le corresponde asumir a cada empresa. El hecho que el último pago del servicio de auditoría se efectúe en el ejercicio 2002 responde a un compromiso de pagos escalonados, lo que no tiene relación con el devengo del gasto. Invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001 y 5276-5-2006.

6) Gastos de derecho de superficie no sustentado con comprobante de pago.

La empresa en el ejercicio 2001 registró como gasto por concepto de derecho de superficie sobre la parcela B, el importe de US \$ 4 415 433,22, que corresponde a la cuota del derecho de superficie por el período comprendido entre el 5 de diciembre de 2000 y el 4 de diciembre de 2001, tal como se señaló en la demanda de ofrecimiento de pago y consignación presentada ante el Vigésimo Primer Juzgado Civil de Lima. El 19 de febrero de 2003 celebró con la empresa Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú (Amerinvest) una transacción extrajudicial con la intervención de CCP y Banco Wiese Sudameris, estando a que con dicha transacción se puso fin a las discrepancias legales con Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú, toda vez que en ella quedó claramente especificado que el referido gasto por concepto de derecho de superficie era fehaciente y se devengó en el ejercicio 2001.

Estos mismos hechos han llevado a la Administración a formular el reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas, siendo llamativo que por un lado, señale con relación al gasto por derecho de superficie que no está acreditado que el monto entregado al anterior propietario del terreno haya sido en calidad de adelanto, y por otro lado, que se repare el débito fiscal porque no se gravaron los ingresos por intereses correspondientes al adelanto otorgado al anterior propietario, lo que resulta una evidente contradicción.

   3 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Se trata de un gasto reconocido en el 2001, ejercicio donde nace la obligación de pago. El hecho que Amerinvest no haya emitido la factura por el importe total de la operación no significa que no se haya devengado el gasto o no sea fehaciente. Aún cuando el presente caso fuera materia del proceso de Arbitraje que se tramitó bajo la Causa Arbitral N° 505-92-2001 contra el Jockey Club del Perú (JCP), de acuerdo con el Acta de Instalación de Tribunal Arbitral de 16 de agosto de 2001, ello no implicaría la inexistencia de la obligación por parte de la empresa. Reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha determinado que la forma no puede prevalecer sobre el fondo, y por mas que no exista comprobante de pago, debe verificarse la fehaciencia del gasto. Invoca las Resoluciones N° 4591-1-2003 y 1503-1-2006.

Resulta discutible que por un "adelanto realizado con anterioridad" exista la obligación de contar con un comprobante de pago en el momento en que el gasto se devenga. En este caso el adelanto se pagó en el año 1995, pero en virtud de los contratos sucesorios realizados tenía derecho a descontar o amortizar parte del adelanto contra la obligación de pago del derecho de superficie correspondiente al ejercicio 2001. Aun cuando fuera obligatoria la emisión de una factura por parte de Amerinvest por el importe total del derecho de superficie, se ha demostrado que el gasto existió y se devengó en el ejercicio 2001, por lo que correspondía su deducción en dicho ejercicio.

7) Gastos por intereses de préstamo del NBK Bank.

El presente reparo es efectuado debido a que la Administración considera que los intereses pagados al NBK Bank con motivo del préstamo que éste efectuara a Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. para efecto de la compra de la acreencia que el referido banco mantenía con CCP, no eran deducibles por no haberse verificado el reembolso o pago por parte de esta última, sin embargo, contrariamente a lo señalado los gastos por intereses relativos al préstamo del NBK Bank son plenamente causales.

Dentro del marco de la reestructuración aprobada por todos los acreedores de CCP, se tiene que esta reestructuración es consecuencia de los acuerdos estipulados en el contrato denominado "Acuerdo Marco", cuya escritura pública ha sido otorgada el 14 de abril de 2000; que en dicha escritura pública el Banco Wiese Sudameris y todos los accionistas de la empresa, establecen la obligación de mantener a CCP como empresa que tiene a su cargo el arrendamiento del Centro Comercial Jockey Plaza, y en tal virtud, mantenerla en la administración del mismo. Una vez firmado el referido contrato se procedió a firmar el contrato de cesión de derechos entre el NBK Bank y Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. con fecha 29 de setiembre de 2000. Aun cuando la Administración no haya encontrado por escrito la condición de que la empresa asuma la posición del NBK Bank, resulta obvio que existe un pacto verbal al respecto, puesto que de lo contrario el banco, como principal acreedor, no hubiera aceptado el refinanciamiento de la deuda. De esta manera, se justifica su intervención puesto que de lo contrario, CCP hubiera quebrado. En este contexto el Banco Wiese Sudameris aprobó el crédito que permitió a la empresa celebrar con el Wiese Leasing S.A. el contrato de compraventa del inmueble que ahora explota. Por este motivo se justifica plenamente que la empresa haya participado en los referidos pactos, comprometiéndose a asumir ciertas obligaciones en beneficio de la unidad de negocio explotada con CCP, esto es, el Centro Comercial Jockey Plaza.

Si no se hubiera celebrado esta operación de rescate de las obligaciones a cargo de CCP, ninguno de sus acreedores habría aceptado participar en el refinanciamiento de las obligaciones de ésta, y mucho menos el NBK Bank, que aprobó hacerle un préstamo a fin de cancelar la deuda que CCP tenía impaga. Su participación no constituyó un acto de liberalidad puesto que el apoyo brindado a CCP al adquirir su deuda frente al NBK Bank se origina en la preocupación respecto a la unidad de negocios que se maneja con dicha empresa, la cual es el Centro Comercial Jockey Plaza, siendo que de no haber participado aquélla hubiera quebrado, afectando las operaciones de Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. En tal sentido, los gastos por intereses deben ser deducidos debido a que el desembolso de los mismos se justifica en el interés económico y contractual que se tiene respecto a que CCP continúe administrando el Centro Comercial Jockey Plaza; y que aún cuando ésta no haya pagado todavía mantiene la obligación de hacerlo con lo que en realidad no se

   4 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

ha asumido su deuda con el NBK Bank, sino que en el marco de un acuerdo de reestructuración se le ha efectuado un préstamo para la cancelación de dicha deuda.

Considera que inclusive de mantener el reparo por los intereses de préstamos obtenidos del NBK Bank, las diferencias de cambio deberán ser tomadas en cuenta para la determinación del impuesto. Conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1003-4-2008 y el Informe de SUNAT N° 234-2009-SUNAT los efectos de las diferencias por tipo de cambio afectan a la renta neta como ingresos o gastos, sin embargo, al generarse tal diferencia en un ajuste por variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes, carecen de la naturaleza de gasto, constituyendo la diferencia negativa una pérdida deducible para fines tributarios. Aplicando el mismo criterio a las diferencias positivas éstas generan una ganancia computable para efecto tributario, y en tal sentido, dichas ganancias podrán compensarse con las pérdidas por diferencia de cambio. Reconoció el ingreso por diferencia de cambio, y es más bien la Administración la que señala que no se debió reconocer como tal.

8) Gastos por diferencia de cambio originado por uso de tipo de cambio incorrecto en la fecha de aplicación de factura.

Al 31 de mayo de 2001 tenía registrados en la Cuenta 1620201 – Reclamaciones a Terceros en Moneda Extranjera, la suma de US \$ 575 916,00 al tipo de cambio de cierre de mayo 2001. En dicha cuenta contable se reflejaba el Impuesto General a las Ventas pendiente de facturación por parte del propietario del terreno, correspondiente al canon del derecho de superficie de la Parcela B, cancelado por adelantado el 5 de diciembre de 2000, conforme a lo estipulado en el contrato correspondiente (US \$ 794 778,00), asimismo, se reflejaba el Impuesto General a las Ventas pendiente de facturar por ella, por los intereses del adelanto otorgado en su oportunidad al propietario del terreno (US \$ 218 862,00). Adelanto que se establece en el contrato de aclaración de constitución del derecho de superficie otorgado el 16 de mayo de 1996.

Las diferencias de cambio determinadas fueron cargadas o abonadas a los resultados de las operaciones según correspondió. El 25 de junio de 2001 recepciona la Factura N° 001-0018 de 25 de mayo de 2001 emitida por Amerinvest por US \$ 2 873 687,19. El Vigésimo Primer Juzgado Civil de Lima, mediante la Resolución N° 6 de 27 de abril de 2001, dispone que el certificado de consignación por el monto de US \$ 2 816 464,19 sea entregado debidamente endosado a favor de Amerinvest, una vez que quede firme la citada resolución. Emitió la Factura N° 001-007561 a favor de Amerinvest por los intereses corridos al 5 de diciembre de 2000 ascendentes a US \$ 1 434 760,35 efectuando la anotación en el Registro de Ventas de junio de 2001.

El uso indistinto del tipo de cambio de S/. 3,590 empleado por la empresa, o el tipo de cambio de S/. 3,523 señalado por la Administración, tiene el mismo efecto al final, es decir, la operación generó una ganancia por diferencia de cambio neta tributable de S/. 7 859,32, por lo que no hay beneficio para la empresa, toda vez que las diferencias de cambio determinadas fueron cargadas o abonadas a los resultados de las operaciones según correspondía, tal como demostró durante la fiscalización.

9) Gastos por provisión de cobranza dudosa.

Ha cumplido con los requisitos para la deducción de la provisión de cobranza dudosa recogidos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; sin embargo, el auditor ha reparado el gasto sin merituar las pruebas presentadas en la fiscalización.

10) Reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

El 10 de abril de 1996 se celebró el contrato de derecho de superficie de la parcela B entre el JCP, en calidad de propietario, e Inmobiliaria de Centros Comerciales S.A. (ICC), en calidad de superficiario, posición que fue asumida posteriormente por CCP. En el contrato de superficie se estipuló un adelanto o anticipo de rentas a favor del propietario del terreno (JCP) por el importe de US \$ 8 000 000,00. El adelanto o anticipo de rentas está precisado en la Escritura de Aclaración celebrada entre JCP a favor de CCP de 16 de mayo de 1996. Administradora Jockey Plaza Shopping Center S.A. adquirió la condición de titular del derecho de superficie y es propietaria del



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Centro Comercial Jockey Plaza a mérito del contrato de cesión de derecho de superficie y compraventa de edificación otorgada a su favor por Wiese Leasing S.A. En virtud al referido contrato de superficie tiene la obligación de pagar una cuota anual por el periodo del 5 de diciembre al 4 de diciembre del año siguiente, al que debe descontar la alícuota del anticipo entregado al propietario del terreno. Estando a que en el año 2001 se encontraba en discusión quién era el legítimo titular del terreno, procedió a consignar el pago tanto a favor de Amerinvest como del JCP (partes en litigio), proceso en el que posteriormente la última de las nombradas se desiste de la apelación.

En ejecución de la Transacción Extrajudicial celebrada el 19 de febrero de 2003 con Amerinvest, se procedió a entregarle el importe consignado, tal como se detalla en la cláusula quinta de la transacción. Es así que el 23 de octubre de 2003 entregó a la referida empresa la Factura N° 002-003362 por US \$ 672 069,00 más el IGV, importe que correspondía al ingreso devengado por los intereses generados por el anticipo (US \$ 8 000 000,00) entregado en su oportunidad al JCP; sin embargo, Amerinvest devolvió la indicada factura. Ha emitido la Factura N° 002-003362 cuando ha contado con la transacción extrajudicial que corrobora la compensación del monto de los intereses contra la cuota anual pagadera en razón al derecho de superficie, es decir, una vez efectuada la compensación del mismo.

El gasto por el derecho de superficie del 2001 se devengó en dicho ejercicio y, por tanto, correspondía deducirlo en éste, aún cuando Amerinvest no haya emitido el comprobante de pago respectivo por el importe total equivalente al derecho de superficie, o si existían dudas respecto de la procedencia de la compensación en dicha oportunidad. Si bien se generaron discrepancias respecto al titular del derecho de propiedad del terreno y al 5 de diciembre de 2001 no se había producido una compensación propiamente dicha, por no existir una identidad clara de deudor y acreedor, ello responde a un hecho de "pago" mas no condiciona el devengo del gasto ni el ingreso, los cuales fueron considerados en su debida oportunidad. En tanto existía discrepancia sobre el interés no había acuerdo entre las partes respecto de la compensación (pago), por lo que ésta no se dio hasta el 2003, momento en el que se suscribió el acuerdo de transacción extrajudicial. Es en dicho momento, que de manera correcta y en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, procedió a emitir el respectivo comprobante de pago y pagar el Impuesto a la Renta con los intereses respectivos. Situación distinta ocurre con el Impuesto General a las Ventas, en el cual se requiere la realización de un pago o compensación, o la emisión de un comprobante de pago, lo cual ocurrió en octubre de 2003 a través de la Factura N° 002-003362 que se emitió a Amerinvest; considerando este comprobante para efecto de la determinación del Impuesto General a las Ventas del período octubre de 2003.

11) Reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

El reparo al crédito fiscal está vinculado al desconocimiento de los gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados y el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, por lo que en la medida que dichos gastos sean considerados deducibles para efectos del Impuesto a la Renta, se tendrá derecho al crédito fiscal.

12) Multas.

Al no tener sustento los reparos formulados respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 y el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2001, deben dejarse sin efecto las resoluciones de multa giradas sobre la base de tales reparos.

Que con relación a los reparos materia de impugnación, la Administración refiere lo siguiente:

1) Gastos por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados por el proceso de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F.

Se reparan los gastos por las facturas emitidas por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, por concepto de patrocinio judicial del proceso seguido contra Amerinvest sobre reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F, toda vez que el titular del derecho de superficie en el ejercicio 2001 era CCP, por lo que le correspondía a esta empresa asumir los gastos judiciales.



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Según se aprecia del Acta de Junta General de Accionistas de la recurrente, realizada el 2 de noviembre de 2001, se acordó la absorción del bloque patrimonial escindido de la empresa CCP, fijándose como fecha común para la entrada en vigencia de la escisión y absorción el 2 de noviembre de 2001, estando el bloque patrimonial objeto de la escisión compuesto por el derecho de superficie de las parcelas C1 y F inscritas en las Partidas N° 11090685 y 11090678 del Registro de Propiedad Inmueble de Lima.

La recurrente comunicó a la SUNAT la reorganización de sociedades pactada el 11 de febrero de 2003, y no presentó escritura pública de escisión por encontrarse en trámite, en tal sentido, la escisión no surtió efectos en el ejercicio 2001 de conformidad con el artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que señala que la escisión rige a partir de la fecha de vigencia acordada siempre que sea comunicada a la SUNAT dentro de los 10 días hábiles de dicho evento, caso contrario rige a partir de la fecha de escritura pública. Si bien el artículo 378° de la Ley General de Sociedades dispone que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto correspondiente, para efectos tributarios prima lo dispuesto en el artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, en el ejercicio 2001 la recurrente no era titular del derecho de superficie de las parcelas C1 y F, sino CCP, por lo que los gastos por servicios legales en el proceso judicial aludido, no cumplen con el principio de causalidad.

2) Gastos relacionados al proceso de escisión.

Se reparan los siguientes gastos vinculados a la reorganización de sociedades aludida: i) Gastos financieros de cuentas por pagar transferidas por el acuerdo de escisión, ii) Gastos por diferencia de cambio derivada de la escisión del bloque patrimonial de CCP, iii) Depreciación de activo fijo derivado de la escisión del bloque patrimonial de CCP, iv) Resultado por Exposición a la Inflación (REI) derivado de la escisión del bloque patrimonial de CCP, y v) Ganancias por diferencia de cambio derivadas de la escisión, por los mismos argumentos que sustentan el reparo por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, esto es, que el acuerdo de escisión no entró en vigencia en el ejercicio 2001.

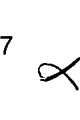
3) Gastos por la formalización del proceso de escisión.

Las facturas emitidas por Margaret Burns y Ana María Pereda Sigueñas están referidas al servicio prestado para la elaboración de documentos necesarios para la formalización de la transferencia del derecho de superficie de las parcelas C1 y F vía escisión, que pertenecían a CCP, por lo que se reparó el 50 por ciento de tales gastos, ya que debió ser atribuido en partes iguales a la empresa transferente (CCP) y a la adquirente (la recurrente).

4) Gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L.

Los comprobantes de pago emitidos por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados se refieren al asesoramiento legal de las empresas CCP y Sociedad Eventos y Ferias S.A., gastos que no corresponden a la recurrente. Los gastos por servicios de asesoría a terceras personas que fueron pagados por la recurrente, no son deducibles para ella dado que a este fin se requiere identidad entre el usuario del servicio y la persona que deduce el costo del mismo, tal como se infiere del principio de causalidad previsto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Entre los gastos observados se encuentran los servicios por la elaboración de informes de Joint Venture, prestados a la empresa Sociedad Eventos y Ferias S.A. y el informe de no domiciliados prestado a CCP, siendo que la recurrente no cumplió con sustentar con contratos, acuerdos, informes presentados por la labor realizada, que el servicio de asesoría legal referido al Joint Venture que figura prestado a Sociedad Eventos y Ferias S.A., tenga vinculación con la generación de renta gravada de la recurrente. En instancia de reclamación la recurrente presenta el contrato de Joint Venture celebrado entre Sociedad Eventos y Ferias S.A. y Expo Inversiones S.A., por lo que este medio probatorio no es admitido en virtud del artículo 141° del Código Tributario, puesto que habiendo sido solicitado en fiscalización que se sustente la causalidad del gasto bajo examen, la

   7 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

recurrente no lo presentó oportunamente, no probó que la omisión no se generó por su causa ni acreditó la cancelación del monto reclamado vinculado al medio probatorio.

5) Gastos por provisión de auditoría externa.

Los gastos por la auditoría externa no son deducibles en el ejercicio 2001 puesto que están directamente relacionados con su utilización y aprovechamiento que ocurre en el ejercicio 2002, que es el año en que se emite el Informe de los Estados Financieros Auditados, hecho con el que se terminó el servicio. La auditoría externa fue prestada por la sociedad auditora Iwashita, Nué y Asociados Sociedad Civil a las compañías del grupo: CCP, Sociedad Comercial de Eventos y Ferias S.A., y la recurrente, entre otros. En la propuesta de trabajo de la auditoría se precisó que el proveedor realizaría un examen semestral del estado de gastos comunes de CCP, por el período de 6 meses, al 30 de junio y al 31 de diciembre de 2001, lo que significa que el servicio fue prestado a dicha empresa y no a la recurrente. El Informe de Auditoría de los Estados Financieros correspondientes a todas las compañías del grupo (entre ellas la recurrente), se presentó en febrero de 2002; por consiguiente, el servicio que sí fue prestado a la contribuyente finalizó con la entrega del referido informe, documento en el que se plasma todo el trabajo realizado por la sociedad auditora y con el cual la empresa satisface su necesidad de conocer si los estados financieros registrados reflejan razonablemente su situación real, motivo por el cual el aprovechamiento del servicio se produce en fecha posterior al ejercicio fiscalizado.

6) Gastos de derecho de superficie no sustentado con comprobante de pago.

Se verificó que en la contabilidad de la recurrente se registró un gasto por concepto de derecho de superficie de la parcela B ascendente a US \$ 4 421 588,00, reparado parcialmente por el importe de US \$ 2 299 797,00 (S/. 7 899 754,14), en razón a que parte del gasto no estaba sustentado con el comprobante de pago respectivo, por lo que no resultaba deducible para efectos de establecer la renta neta imponible, al amparo del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

La contribuyente exhibió la Factura N° 001-0018 emitida por Amerinvest sólo por el importe de US \$ 2 435 328,00 y; según refiere, la parte no sustentada fue cancelada al propietario de la parcela B a través de la compensación efectuada con el adelanto que ICC entregó al JCP el 5 de diciembre de 1995, derecho que adquirió después que ICC transfirió el mismo a CCP y éste a su vez a Wiese Leasing S.A., quien finalmente le transfirió la titularidad del crédito. No obstante, al existir discrepancias sobre si la recurrente tenía derecho a compensar dicho adelanto contra el derecho de superficie del año 2001, la forma idónea que acreditara el gasto incurrido era el comprobante de pago.

7) Gastos por intereses de préstamo del NBK Bank.

La recurrente acordó asumir las deudas de la empresa CCP, con quien celebró contrato de arrendamiento de las instalaciones del Centro Comercial Jockey Plaza, toda vez que tenía como finalidad que el centro comercial se desarrolle en la parte inmobiliaria, precisando que dicha actividad era el único negocio que explotaban la recurrente y CCP. Se repararon los gastos de intereses pagados por el préstamo otorgado por el NBK Bank por la suma de S/. 529 821,00 puesto que no existe causalidad entre dicho gasto y la generación de rentas gravadas; y asimismo, reparó los ingresos por diferencia de cambio relacionados por el monto de S/. 117 968,99.

El préstamo otorgado por el NBK Bank devengó intereses que fueron registrados como gasto, sin embargo, no efectuó el cobro del capital ni los intereses a CCP. Esta operación no ha generado para la contribuyente ninguna renta gravada ni ha sido utilizada para mantener la fuente productora, porque se trata de un gasto de financiamiento correspondiente a un tercero, el cual ha sido asumido como un acto de liberalidad, en tal sentido, no existe causalidad entre el egreso y la producción de la renta que en este caso se origina en el arrendamiento del inmueble.

   8 X



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

8) Gastos por diferencia de cambio originado por uso de tipo de cambio incorrecto en la fecha de aplicación de factura.

La contribuyente provisionó una factura por pagar a Amerinvest, la que fue emitida en dólares y registrada en nuevos soles al cambio que correspondía a su fecha de emisión, 25 de mayo de 2001, provisión que fue posteriormente cancelada mediante la aplicación de una factura por cobrar a la misma empresa, de 27 de junio de 2001.

La Factura N° 001-0018 emitida el 25 de mayo de 2001 fue registrada utilizando el tipo de cambio 3,590, en tanto que la Factura N° 001-7561 de 27 de junio de 2001 fue registrada utilizando el tipo de cambio 3,523, produciéndose una compensación entre crédito y débito. La recurrente ha utilizado el tipo de cambio que corresponde a la fecha de emisión de la factura por pagar (3,590), a efectos de la compensación, siendo el tipo de cambio correcto el de la factura por cobrar (3,523). Atendiendo a que la recurrente registró por esta operación una pérdida por diferencia de cambio de S/. 81 465,00 se procedió a reparar este importe y adicionar la ganancia por diferencia de cambio no contabilizada de S/. 7 859,61. El tipo de cambio a utilizarse por la aplicación de la factura por pagar con la factura por cobrar, es la que correspondía a la fecha de la operación, es decir, de la compensación, dado que en este momento las obligaciones quedaron extinguidas, al amparo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta.

9) Gastos por provisión de cobranza dudosa.

Se efectuó este reparo debido a que la recurrente no sustentó la provisión de cobranza dudosa con los documentos correspondientes. No presentó ningún sustento referido a demostrar que la deuda en cobranza se encontraba en alguno de los supuestos señalados en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, específicamente, no probó el riesgo de incobrabilidad de las deudas.

10) Otros reparos a la renta neta.

Adicionalmente se formularon los siguientes reparos a la renta neta: i) Gastos que no corresponden a la recurrente registrados en la Cuenta 63201 por S/. 1 563,95, en la Cuenta 66903 por S/. 4 311,00 y en la Cuenta 67601 por S/. 2 411,03; ii) Provisión de cobranza dudosa por habilitación de fondos a la empresa Alonso y Asociados por S/. 16 411,00; iii) Comisión de compra de bonos, y iv) Gastos de viaje no sustentados. Precisa que la recurrente no ha planteado ningún argumento cuestionando tales reparos por lo que son confirmados en instancia de reclamación.

11) Reparo al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Los reparos al débito fiscal se efectuaron por ingresos no facturados en el mes de diciembre de 2001 por el arrendamiento de un local a CCP y por intereses devengados en el ejercicio 2001 proveniente del adelanto otorgado al JCP por la suma de S/. 2 398 013,00. Se solicitó sustentar las razones por las que no se emitió comprobante de pago por los intereses del préstamo efectuado al JCP. Al respecto la contribuyente señaló que el pago de los intereses se encontraba en litigio judicial dado que existían discrepancias por la propiedad de la parcela B entre Amerinvest y JCP, razón por la que tuvo que consignar el pago del derecho de superficie, precisando que no se trata de ninguna retribución por servicios sino que se trata de una compensación, por lo que no estaba obligada a emitir comprobante de pago; no obstante, se concluyó que los intereses comprendían el período del 6 de diciembre de 2000 al 5 de diciembre de 2001, por lo que correspondía la emisión del comprobante de pago al vencimiento del plazo pactado.

Teniendo en cuenta que según los contratos celebrados con JCP, los intereses por el préstamo debían compensarse con el derecho de superficie que se debía pagar por la parcela B a dicha entidad, se evidencia que la recurrente sí tuvo un ingreso por concepto de intereses, por lo que procedió a reparar el importe de S/. 2 398 013,00. La contribuyente percibió ingresos provenientes de los intereses del adelanto otorgado al propietario del terreno. Tales ingresos fueron utilizados para que a través de la figura de la compensación, se extinga la deuda por el derecho de superficie que correspondía al período comprendido entre el 5 de diciembre de 2001 y el 4 de diciembre de

   9 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

2002, por lo que los intereses compensados son los generados en el período anual anterior, es decir, del 5 de diciembre de 2000 al 4 de diciembre de 2001, operando la compensación el 5 de diciembre de 2001. En dicha fecha se generó la obligación de emitir el comprobante de pago por los intereses devengados en el indicado período, pese a que la factura fue girada efectivamente el 14 de octubre de 2003.

12) Reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

El reparo al crédito fiscal está vinculado con el desconocimiento de los gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados y el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, por lo que en la medida que dichos reparos sean ratificados, los reparos al crédito fiscal también deberán mantenerse.

La Factura N° 001-0049 emitida por Gale Asesoría S.A.C. se refiere a servicios prestados a CCP; el cual ha sido reembolsado en parte por dicha empresa, por lo que la recurrente le emitió la Factura N° 001-7547 de 31 de enero de 2001 por el importe de S/. 94 662,00 más el Impuesto General a las Ventas. La parte restante (S/. 500 144,00 más S/. 90 026,00 de IGV) no fue reembolsada en el mes de enero, por lo que la recurrente ha utilizado indebidamente el crédito fiscal por esta parte, siendo además que el reparo se sustenta en que el gasto no correspondía a la recurrente sino a un tercero, la empresa CCP.

13) Multas.

Al haberse confirmado todos los reparos formulados respecto del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas, deben confirmarse las resoluciones de multa impugnadas.

Que como resultado de la fiscalización iniciada mediante la Carta de Presentación N° 020011042580-1-SUNAT y el Requerimiento N° 00126930 (folios 380, 388 y 390); la Administración formuló los siguientes reparos en relación con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001: i) Gastos por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados por el proceso de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F; ii) Gastos relacionados al proceso de escisión²; iii) Gastos por la formalización del proceso de escisión; iv) Gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados; v) Gastos de derecho de superficie no sustentado con comprobante de pago; vi) Gastos por provisión de auditoría externa; vii) Gastos por intereses de préstamo del NBK Bank; viii) Gastos por diferencia de cambio originado por uso de tipo de cambio incorrecto en la fecha de aplicación de factura; ix) Gastos por provisión de cobranza dudosa; y x) Otros reparos al gasto; asimismo, formuló reparos al débito fiscal y al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de los períodos enero a diciembre de 2001, e impuso multas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, los cuales sustentan las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0000340 y 012-003-0000675 a 012-003-0000686, y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0000491 y 012-002-0000493 a 012-002-0000502.

Que el artículo 156° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, señala que las resoluciones de este Tribunal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración, bajo responsabilidad, por lo que corresponde verificar si la Administración realizó las acciones dispuestas por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4625-5-2010.

Que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 4625-5-2010 de 4 de mayo de 2010 se declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia N° 0150140003624 de 31 de mayo de 2005, que había declarado infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0000340 y 012-003-0000675 a 012-003-0000686 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0000491 y 012-002-0000493 a 012-002-0000502, toda vez que la Administración había omitido pronunciarse

² Comprendido por : i) Gastos financieros de cuentas por pagar transferidas por el acuerdo de escisión, ii) Gastos por diferencia de cambio derivada de la escisión del bloque patrimonial de Centros Comerciales del Perú S.A., iii) Depreciación de activo fijo derivado de la escisión del bloque patrimonial de Centros Comerciales del Perú S.A., iv) Resultado por Exposición a la Inflación (REI) derivado de la escisión del bloque patrimonial de Centros Comerciales del Perú S.A., y v) Ganancias por diferencia de cambio derivadas de la escisión.

   10 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

respecto a todos los reparos relacionados al proceso de escisión, objeto de impugnación; y por consiguiente, se emitió la Resolución de Intendencia N° 0150140009534 de 30 de diciembre de 2010, que es materia de apelación, y de cuya revisión preliminar se verifica que sí se ha cumplido con lo dispuesto por este Tribunal.

Que sobre esta base, corresponde en esta instancia emitir pronunciamiento respecto a los reparos que constituyen materia de grado.

1) Gastos por el servicio legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada por el proceso de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F.

Que según se observa de los Anexos N° 1.1 y 1.7 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folio 2090), se formuló reparo por los gastos de asesoría legal brindado por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados por el proceso de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F, dado que el titular del derecho de superficie era CCP; reparo ascendente a S/. 77 558,00.

Que mediante el Anexo del Requerimiento N° 00092339 (folio 145), se solicitó sustentar la causalidad de diversos gastos de asesoría legal, tales como aquella brindada por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, entre ellos, el patrocinio en el proceso judicial de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F.

Que en escrito de respuesta de 19 de marzo de 2003, la recurrente manifiesta que los gastos por servicios prestados por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, son causales porque están relacionados a la generación de rentas gravadas, toda vez que han servido para el desarrollo de las actividades de la empresa (folios 121 y 122).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092339, se indica que en el año 2001 el titular del derecho de superficie de las parcelas C1 y F, materia del proceso judicial de reivindicación y restitución iniciado por Amerinvest, era CCP, y en tal sentido, le correspondía a ésta asumir los gastos por el patrocinio en el referido proceso judicial y no a la recurrente (folios 127 y 135).

Que de los argumentos planteados por la recurrente en sus recursos impugnativos, se desprende que la controversia en este punto consiste en determinar la fecha de entrada en vigencia del acuerdo de escisión celebrado entre la recurrente y CCP, por el cual se transfirió a la recurrente un bloque patrimonial comprendido por el derecho de superficie de las parcelas C1 y F.

Que al respecto, el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, aplicable al presente caso, establecía que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esta ley.

Que el citado artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta recogió el principio de causalidad, que ha sido definido por este Tribunal en las Resoluciones N° 1154-2-2000 y 8634-2-2001, entre otras, como *"la relación de necesidad que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en nuestra legislación es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa; no obstante ello el principio de causalidad debe ser atendido, por lo cual para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o que éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros"*.

Que asimismo, de acuerdo con el principio de causalidad, señalado con carácter de precisión por la Tercera Disposición Transitoria de la Ley N° 27356, éste requiere que los gastos sean normales con relación a la actividad que genera la renta gravada, y razonables en cuanto a los ingresos del contribuyente.

   11 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que el artículo 103° de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía que la reorganización de sociedades o empresas se configura únicamente en los casos de fusión, escisión u otras formas de reorganización, con arreglo a lo que establezca el Reglamento.

Que el artículo 110° de la citada ley señalaba que la SUNAT establecería los formularios, información y procedimientos que los contribuyentes deberían cumplir para los fines tributarios en la realización de una reorganización de empresas o sociedades.

Que en concordancia, el artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, dispone que la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización de sociedades o empresas surtirán efectos en la fecha de entrada en vigencia fijada en el acuerdo de fusión, escisión o demás formas de reorganización, según corresponda, siempre que se comunique la mencionada fecha a la SUNAT dentro de los 10 días hábiles siguientes a su entrada en vigencia; que de no cumplirse con dicha comunicación en el mencionado plazo, se entenderá que la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización correspondientes surtirán efectos en la fecha de otorgamiento de la escritura pública; y que en los casos en que la fecha de entrada en vigencia fijada en los acuerdos respectivos de fusión y/o escisión u otras formas de reorganización sea posterior a la fecha de otorgamiento de la escritura pública, la fusión y/o escisión y demás formas de reorganización surtirán efectos en la fecha de vigencia fijada en los mencionados acuerdos, debiendo en estos casos comunicar tal hecho a la SUNAT dentro de los 10 días hábiles siguientes a su entrada en vigencia.

Que por su parte, el artículo 367° de la Ley General de Sociedades, aprobada por la Ley N° 26887, señala que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por esta ley, pudiendo adoptar alguna de las siguientes formas: 1) La división de la totalidad del patrimonio de una sociedad en dos o más bloques patrimoniales, que son transferidos a nuevas sociedades o absorbidos por sociedades ya existentes o ambas cosas a la vez. Esta forma de escisión produce la extinción de la sociedad escindida; o, 2) La segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez. La sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente. En ambos casos los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso.

Que el artículo 378° de la Ley General de Sociedades, señala que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión conforme a lo dispuesto en el artículo 376°. A partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no. Sin perjuicio de su inmediata entrada en vigencia, la escisión está supeditada a la inscripción de la escritura pública en el Registro y en las partidas correspondientes a todas las sociedades participantes. La inscripción de la escisión produce la extinción de la sociedad escindida, cuando éste sea el caso. Por su solo mérito se inscriben también en sus respectivos Registros, cuando corresponda, el traspaso de los bienes, derechos y obligaciones individuales que integran los bloques patrimoniales transferidos.

Que de conformidad con las normas citadas se advierte que para la vigencia de los acuerdos de reorganización de sociedades con efectos en el Impuesto a la Renta, si bien las normas tributarias han recogido la regla prevista en la Ley General de Sociedades, es decir, que entran en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo correspondiente, asimismo, han establecido como condición la comunicación a la SUNAT dentro de los 10 días hábiles siguientes a tal fecha, siendo que de no cumplirse esta condición la reorganización societaria surtirá efectos en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, salvo los casos en que la fecha fijada en el acuerdo sea posterior a la escritura pública.

Que por el principio de especialidad, en materia del Impuesto a la Renta la fecha de entrada en vigencia de la reorganización de sociedades, de acuerdo con lo previsto en el artículo 73° del

12



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (ley especial), prima respecto de lo dispuesto en el artículo 378° de la Ley General de Sociedades (ley general).

Que obra en autos copia del Acta de Junta General de Accionistas de la recurrente, en la cual se aprueba la absorción de un bloque patrimonial comprendido por el derecho de superficie de las parcelas C1 y F inscritos en las Partidas N° 11090685 y 11090678 del Registro de Propiedad Inmueble de Lima, entre otros bienes, producto de la escisión parcial de un bloque patrimonial de CCP, fijándose como fecha de entrada en vigencia al 2 de noviembre de 2001 (folios 305 a 308); y copia de la minuta en la que consta el acuerdo de reorganización de sociedades aludido, presentada a la Notaría Hidalgo el 28 de diciembre de 2001 (folios 172 a 175). Asimismo, se observa que el 11 de febrero de 2003 la recurrente presentó escrito a la Administración, comunicando el referido proceso de escisión (folio 310).

Que dado que la recurrente comunicó a la SUNAT recién en febrero de 2003 sobre el proceso de escisión aprobado en noviembre de 2001, es decir, fuera del plazo establecido en el artículo 73° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, se tiene que en el ámbito del Impuesto a la Renta la reorganización de sociedades no entró en vigencia en el ejercicio 2001, sino en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, documento que se encontraba en trámite, tal como consta en el Resultado del Requerimiento N° 00092332 de 3 de marzo de 2003³ (folio 313).

Que en este orden de ideas, atendiendo a que la escisión no estaba vigente en el año 2001, se tiene que el titular del derecho de superficie de las parcelas C1 y F en dicho ejercicio era CCP, y en ese sentido, es a esta empresa a quien le correspondería asumir los gastos por los servicios legales vinculados al proceso judicial de reivindicación y restitución de las parcelas C1 y F. En consecuencia, la recurrente ha asumido gastos que no tienen relación con la generación de sus rentas gravadas ni con el mantenimiento de la fuente en el ejercicio fiscalizado, tal como lo exige el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que corresponde mantener el reparo.

Que cabe señalar que contrariamente a lo invocado por la recurrente, no se verifica de autos la existencia de las condiciones para el ejercicio del control difuso otorgado por el Tribunal Constitucional, el cual ha señalado en la sentencia aclaratoria emitida el 13 de octubre de 2006 en el Expediente N° 3741-2004-AA/TC, que excepcionalmente el control difuso administrativo procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional. Asimismo, ha indicado que los tribunales administrativos y los órganos colegiados de la administración pública que imparten "justicia administrativa" con carácter nacional no pueden dejar de aplicar una ley o reglamento cuya constitucionalidad haya sido confirmada en procesos constitucionales, ni tampoco aplicar a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, en un caso concreto, los efectos jurídicos de una ley o reglamento que haya sido declarado inconstitucional en dichos procesos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

2) Gastos relacionados al proceso de escisión.

Que según se verifica de los Anexos 1.3 a 1.5 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2092 a 2094), se repararon otros gastos relacionados al proceso de escisión del bloque patrimonial de CCP comprendido por el derecho de superficie de las parcelas C1 y F, los cuales se detallan a continuación: i) Gastos financieros de cuentas por pagar transferidas por el acuerdo de escisión, referido a préstamo otorgado por el Banco de Comercio (S/. 142 623,00), ii) Gastos por diferencia de cambio originada por las cuentas por pagar transferidas por la escisión (S/. 14 378,93), iii) Depreciación de activos fijos transferidos como consecuencia de la escisión (S/. 265

³ Según lo manifestado por la recurrente en el escrito de 28 de febrero de 2003, en respuesta al Requerimiento N° 00092332, la escisión estaba en proceso de formalización a escritura pública (folio 311).



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

820,00), iv) Resultado por Exposición a la Inflación por el ajuste de cuentas no monetarias del activo y pasivo transferidas por la escisión (S/. 411 758,00), y v) Ganancias por diferencia de cambio originada por transferencia de activos por la escisión (-S/. 4 286,00).

Que estando a la conclusión arribada en cuanto a los gastos por servicios legales brindados por el Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, y considerando que los demás reparos a los gastos vinculados al proceso de escisión tienen el mismo sustento que aquél, procede emitir pronunciamiento en el mismo sentido, debiendo mantenerse los reparos en referencia.

3) Gastos por la formalización del proceso de escisión.

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.7 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2090 y 2096), se formuló reparo por los gastos de asesoría legal por el proceso de escisión del bloque patrimonial de CCP, en virtud a que fueron asumidos en su totalidad por la recurrente, reparo ascendente a S/. 16 564,70.

Que mediante el Requerimiento N° 00092339, se solicitó sustentar la causalidad de diversos gastos de asesoría legal, entre ellos, aquélla brindada por Margaret Burns y Ana María Pereda referidos a la escisión del bloque patrimonial de CCP (folio 145).

Que en escrito de respuesta de 19 de marzo de 2003, la recurrente manifiesta que contrató a Ana María Pereda Sigüeñas y Margaret Burns Olivares a fin que procedan a elaborar los documentos necesarios para la formalización de la transferencia del derecho de superficie de las parcelas C1 y F vía escisión; que los honorarios profesionales se pactaron en US\$ 4 000,00 netos para cada una; y que los gastos están relacionados a la generación de rentas gravadas, toda vez que han servido para el desarrollo de las actividades de la empresa y le han sido imprescindibles por las complejidades legales que acarrearán tales operaciones (folios 121 y 122).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092339, (folio 136) se indica que según la información exhibida la asesoría legal prestada por Margaret Burns y Ana María Pereda consistió en lo siguiente: i) Redacción del Acta de Directorio de aprobación del proyecto de escisión tanto para Centros Comerciales del Perú S.A. como para la recurrente, ii) Diseño y redacción del proyecto de escisión, iii) Redacción de avisos de publicación en el periódico, iv) Comunicación a la SUNAT, v) Actas de Juntas de Accionistas de CCP y la recurrente, vi) Redacción de minuta de escisión con modificación de estatutos de CCP y la recurrente, vii) Redacción de carta de constancia de no oposición, y viii) Acta de Directorio de aprobación de balances de cierre y apertura al día anterior de entrada en vigencia de la escisión; que los servicios de asesoría involucran tanto al transferente como al adquirente del proceso de escisión, por lo que los gastos debieron ser asumidos por ambas empresas, y en consecuencia, se reparan los gastos en la parte que le corresponde a CCP (50 por ciento).

Que de lo señalado se tiene que la controversia consiste en determinar si los gastos de formalización de una reorganización de sociedades deben ser distribuidos necesariamente en partes iguales entre el transferente y el adquirente, o si por el principio de la autonomía privada las partes se puede decidir que una de ellas incurra en todos los gastos.

Que al respecto, el artículo 1354° del Código Civil establece que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo; y el artículo 1356° que las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que asimismo, el artículo 1364° del citado código, referido a disposiciones generales de los contratos, dispone que los gastos y tributos que origine la celebración de un contrato se dividen por igual entre las partes, salvo disposición legal o pacto distinto.

Que este Tribunal ha señalado en reiterada jurisprudencia tales como las Resoluciones N° 5682-2-2009 y 10813-3-2010, que al regular la contratación entre particulares nuestro sistema jurídico, tanto a nivel constitucional como legislativo, ha recogido el principio de la autonomía privada, que es el poder reconocido a las personas para regular dentro del ordenamiento jurídico, sus propios intereses y crear



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

libremente relaciones jurídicas entre sí, en ese sentido, dicho principio tiene un doble contenido, por un lado, la libertad de contratar o libertad de conclusión, que es la facultad de decidir contratar o no y, de hacerlo, elegir cómo, cuándo y con quién se contrata, y por otro lado, la libertad contractual o libertad de configuración interna, que es la de determinar el contenido y términos del contrato que se ha convenido en celebrar, es decir, las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, entre otras.

Que de lo señalado se concluye que las partes intervinientes en una reorganización de sociedades pueden pactar válida y razonablemente según su conveniencia que los gastos relativos a la celebración y ejecución del acuerdo sean asumidos íntegramente por una de ellas, tal como ocurre en el presente caso en que los gastos analizados han sido asumidos en su totalidad por la recurrente en su calidad de sociedad absorbente o adquirente; por tanto, carece de sustento el reparo bajo examen y en ese sentido, procede revocar la apelada y dejar el reparo sin efecto.

4) Gastos por servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L.

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1, 1.6 y 1.7 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2090, 2091 y 2096), se formuló reparo a los gastos por servicio de asesoría legal prestada por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L., dado que no corresponden a la recurrente, reparo ascendente a S/. 51 685,52.

Que conforme con las normas del Impuesto a la Renta, son deducibles los gastos que cumplan con el principio de causalidad, evaluación que debe efectuarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que mediante Requerimiento N° 00092339 (folio 145), se solicitó presentar la documentación que sustente la causalidad de los gastos por asesoría legal relacionados con los comprobantes de pago emitidos por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L., los cuales se detallan en el citado requerimiento.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092339, (folio 137), se indica que de la revisión del contrato exhibido suscrito el 1 de agosto de 2000 y de los reportes de horas que se adjuntan a las facturas emitidas por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L., detalladas en el Anexo A (folios 128 y 129), se aprecia que la asesoría legal estuvo dirigida a las empresas CCP y Sociedad Eventos y Ferias S.A., de lo que se determina que los referidos gastos no le corresponden a la recurrente, procediendo a repararlos al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo señalado se advierte que la controversia se centra en determinar si existe causalidad entre los gastos por asesoría legal del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L. y la generación de rentas gravadas o mantenimiento de la fuente por parte de la recurrente.

Que obra en autos copia del contrato de locación de servicios suscrito el 1 de agosto de 2000 entre el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L. y la recurrente en su calidad de cliente (folios 1734 a 1737), señalándose en la cláusula segunda que *"en razón de la vinculación económica entre EL CLIENTE y las empresas CENTROS COMERCIALES DEL PERÚ S.A. y SOCIEDAD EVENTOS Y FERIAS S.A., las cuales a su vez tienen relación con la explotación del Centro Comercial Jockey Plaza, la asesoría a prestarse mediante este contrato comprenderá a las precitadas empresas"*. Asimismo, se señala que la recurrente contrata los servicios del estudio para que éste le preste asesoría legal en asuntos corporativos, derecho civil, mercantil, administrativo, inmobiliario, reestructuraciones, liquidaciones, quiebras, fusiones, contratos en general, contratos asociativos e inversión extranjera, propiedad intelectual, entre otros (cláusula tercera); y que el plazo de duración sería de 17 meses iniciándose el 1 de agosto de 2000 y terminándose el 31 de diciembre de 2002 (cláusula quinta).

Que de las facturas y de los reportes de horas emitidos por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L. (folios 1701 a 1733), se observa que efectivamente la asesoría legal fue prestada en relación a la situación de las empresas CCP y Sociedad Eventos y Ferias S.A., lo que es reconocido

15



Tribunal Fiscal

Nº 10711-3-2013

por la recurrente que alega haber incurrido en este gasto en virtud a su interés económico en la rentabilidad del negocio desarrollado por las referidas empresas, por lo que a fin de determinar si existió o no causalidad en el gasto debe analizarse la relación entre las citadas empresas y la recurrente.

Que según el Testimonio de Escritura Pública del "Contrato de Arrendamiento de Bien Inmueble con Cesión de Derechos de Flujos" de 14 de abril de 2000 (folios 1594 a 1608), la recurrente que es titular del derecho de superficie constituido sobre el área identificada como "Parcela B" que forma parte del predio denominado "Hipódromo de Monterrico", distrito de Santiago de Surco, provincia y departamento de Lima, y propietaria del inmueble construido sobre el área antes descrita, celebra el citado contrato con CCP, en su calidad de arrendataria, con la intervención del Banco Wiese Sudameris; que el objeto del contrato es el arrendamiento de la edificación construida sobre la Parcela B y que la arrendataria ceda a favor de la arrendadora el 100 por ciento de sus ingresos provenientes de los contratos de subarrendamiento de los locales comerciales que forman parte del referido inmueble; que se pacta una renta mensual o contraprestación a cargo de la arrendataria ascendente a US \$ 100 000,00 más Impuesto General a las Ventas; y que la arrendataria cede a la arrendadora el derecho a exigir todos los ingresos que le corresponden percibir de cargo de los subarrendatarios en virtud a lo establecido en los contratos de subarrendamiento; y que en mérito de la cesión de flujos de ingresos tanto la arrendadora como la arrendataria declaran que estos ingresos serán cedidos a su vez al Banco Wiese Sudameris a efectos que éste utilice dichos recursos para pagar las obligaciones derivadas del contrato de crédito por el cual el Banco ha prestado US 40 000 000,00 a favor de la arrendadora con la finalidad que ésta adquiera el referido inmueble; entre otros acuerdos.

Que según el Testimonio de Escritura Pública del "Acuerdo Marco" de 14 de abril de 2000 suscrito entre el Banco Wiese Sudameris y la recurrente, entre otras empresas (folios 1610 a 1628), el Banco se compromete a otorgar a ésta un financiamiento por el monto de US 40 000 000,00, que servirá para el pago al contado en el contrato de compraventa que celebra simultáneamente Wiese Leasing S.A. (vendedor) con la recurrente (comprador) respecto del derecho de superficie constituido sobre la Parcela B que forma parte del predio denominado "Hipódromo de Monterrico", del inmueble construido sobre dicha área y los equipos que lo conforman; y que como garantía del pago del crédito la recurrente deberá ceder a favor del Banco todos los flujos de ingresos por concepto de arrendamiento del inmueble y los flujos que le sean cedidos por CCP en su condición de arrendataria del inmueble, entre otros acuerdos.

Que de los papeles de la fiscalización se tiene que la Administración arriba a la conclusión que el gasto por servicio de asesoría legal prestado por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L., no es deducible en virtud a que no existe identidad entre el usuario del servicio y la empresa que deduce el gasto, sin haber considerado la existencia de otras razones de índole económico que pudieran llevar a la recurrente a incurrir en el mismo, bajo un concepto restringido de causalidad.

Que de la revisión del contrato de arrendamiento de bien inmueble con cesión de derechos de flujos y el acuerdo marco antes mencionados, se evidencia un interés económico de la recurrente en el desarrollo de las operaciones de CCP, toda vez que la eficiente gestión de su negocio, esto es, la administración del Centro Comercial Jockey Plaza, originaría los ingresos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de la recurrente, tales como el crédito otorgado por el Banco Wiese Sudameris; y que en razón a ello existe un interés económico directo de la recurrente por supervisar y mantenerse informada de la situación legal de las empresas que operan en las instalaciones del centro comercial, más aún cuando no sólo es titular del derecho de superficie de la Parcela B sino además es propietaria de las edificaciones construidas sobre ésta.

Que a mayor abundamiento, cabe señalar que dentro de los servicios legales prestados por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L. materia de observación, se encuentra un informe sobre Joint Venture de mayo de 2001 (folios 1709, 1714 y 1715), que según lo manifestado por la recurrente fue tomado en cuenta para decidir su intervención en el contrato de Joint Venture celebrado el 13 de marzo de 2002 entre Sociedad Eventos y Ferias S.A. y Expo Inversiones S.A.C. (folios 2153 a 2189),

   16 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

de lo que se desprende que la asesoría legal sirvió para orientar la actividad empresarial de la recurrente.

Que en este orden de ideas, no podría afirmarse que se incumple con el principio de causalidad sólo porque no existe identidad entre el usuario del servicio y la empresa que deduce el gasto, puesto que lo que corresponde analizar para efectos de establecer si los gastos bajo examen son causales, es si tienen relación con la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente del sujeto que deduce el gasto, lo que en el presente caso sí se ha verificado, por lo que corresponde levantar el citado reparo y revocar la apelada en dicho extremo.

5) Gastos por provisión de auditoría externa.

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.6 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2091 y 2096), se formuló reparo por los gastos por provisión de auditoría externa del ejercicio 2001, toda vez que no se habían devengado en dicho ejercicio, reparo ascendente a S/. 41 780,57.

Que el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, señalaba que el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, y que las rentas de la tercera categoría y los gastos se considerarían producidos y se imputarían en el ejercicio comercial en que se devengarán.

Que con relación al concepto de "devengado", la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 1, reestructurada en el ejercicio 1994, vigente en el ejercicio acotado, referida a la Revelación de Políticas Contables, señalaba que una empresa debía preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable del devengado, precisándose que de acuerdo con este criterio, los ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan, mostrándose en los libros contables y expresándose en los estados financieros a los cuales corresponden.

Que según ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 00725-5-2012, sobre la base de la doctrina en ella mencionada, el ingreso devengado es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina. Asimismo, agrega que el concepto de devengado reúne las siguientes características: a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores de rédito o gasto; b) requiere que el derecho de ingreso o compromiso no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente; c) no requiere actual exigibilidad o determinación o fijación en término preciso para el pago, ya que puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Que cabe anotar que en el año 1997, la NIC N° 1 fue modificada en el extremo referido a la "Presentación de los Estados Financieros", a fin de introducir un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado, que es la "asociación", según el cual es indispensable vincular directamente el ingreso que aparece en el estado de resultados con todos los gastos en los cuales se incurre en la generación de ese ingreso, por existir una relación de causa y efecto entre los ingresos y los gastos, modificación que debe ser tomada en cuenta para efectos del análisis del presente reparo, por tratarse, simplemente, de la incorporación de un criterio que aun cuando en el período acotado no estaba expresamente recogido a nivel de las NIC, sí estaba reconocido a nivel doctrinal así como en su Marco Conceptual para la Presentación de los Estados Financieros ("Principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos").

Que conforme se indicó en la Resolución N° 8534-5-2001, de acuerdo a su naturaleza, los servicios de auditoría, como el que es materia del presente reparo, se encuentran supeditados a un resultado que se verificará cuando se presente el informe o dictamen correspondiente al servicio de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como el de cumplir con informar su situación financiera y económica auditada respecto del año anterior a los usuarios de

   17 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

dicha información, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento en la toma de decisiones, asegurarse de la correcta determinación y presentación del Impuesto a la Renta o adoptar medidas tendientes a mejorar la gestión de la empresa, entre otros.

Que asimismo, en dicha resolución se indicó que ello hacía evidente que la necesidad del gasto estaba supeditada a la culminación del servicio cuyos resultados serían consumidos o utilizados en el ejercicio en que el mismo se termine de prestar, por lo que atendiendo a que tal servicio no puede ser utilizado hasta el momento en el que se encuentre terminado, no cabe vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio auditado; en tal sentido, por aplicación del principio del devengado, el gasto incurrido por dicho servicio debe ser reconocido en el ejercicio en que el cliente tiene la posibilidad de emplearlo para los fines por el cual fue solicitado; siendo del caso acotar que este criterio ha sido reiterado en las Resoluciones N° 5276-5-2006 y 6387-10-2012, entre otras.

Que mediante el Requerimiento N° 00092339, (folio 146), se solicitó a la recurrente que explique el motivo por el cual se ha cargado a resultados los gastos por concepto de "servicios de auditoría del período 2001" considerando que éstos no se devengaron en el ejercicio fiscalizado.

Que en escrito de respuesta de 19 de marzo de 2003 (folios 124 y 125), la recurrente manifiesta que contrató a una sociedad auditora a fin que efectúe una auditoría externa de los estados financieros del ejercicio 2001, correspondientes a las empresas del grupo; que en principio se hizo un examen semestral al 30 de junio de 2001 lo que derivó en una serie de acciones correctivas y recomendaciones a ser tomadas en cuenta al cierre del ejercicio; que luego el cronograma de trabajo incluyó servicios de julio a setiembre y otro tramo de octubre a diciembre de 2001; que la auditoría sirvió para determinar las utilidades generadas en el 2001 por lo que está directamente vinculada a este ejercicio, sirviendo de base para la elaboración de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001; y que el hecho que la parte final de la auditoría se cancele en el ejercicio siguiente (2002) se debe a un acuerdo de pagos escalonados.

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092339, (folio 139), se indica que el examen de auditoría tiene como objetivo expresar una opinión acerca de los estados financieros, si éstos presentan razonablemente la situación financiera de la empresa de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, mas no determinan la exacta generación de utilidades tal como manifiesta la recurrente; que el hecho que los trabajos de auditoría se hayan iniciado en el mismo 2001 no hace que se devenguen en ese ejercicio, dado que la deducibilidad del gasto está directamente relacionada con la utilización o aprovechamiento del servicio, lo que ocurre en el ejercicio 2002 que es cuando se entrega el "Informe de los Estados Financieros", acto con el cual culmina el servicio.

Que de lo señalado se advierte que la controversia se centra en la oportunidad de la deducción del gasto por el servicio de auditoría externa de los estados financieros del ejercicio 2001.

Que según se aprecia de la carta emitida por la sociedad auditora Iwashita, Nué y Asociados Sociedad Civil con fecha 20 de julio de 2001 (folios 1741 a 1746), el servicio a las compañías del grupo, entre ellas a la recurrente, consistía en una auditoría anual de los estados financieros al 31 de diciembre de 2001, precisándose en el cronograma de trabajo que el informe de auditoría sería entregado en febrero de 2002, entre otros exámenes semestrales.

Que considerando que en el presente caso y como lo reconoce la recurrente, si bien el servicio de auditoría del ejercicio 2001 se inició mediante trabajos preliminares efectuados en dicho año, culminó en el ejercicio 2002, constituyendo una obligación de resultados, por lo que recién en este ejercicio la recurrente obtiene el informe de auditoría y con ello la posibilidad de emplearlo para los fines pertinentes, por lo que en aplicación del principio del devengado no procedía su deducción en el ejercicio 2001, conforme con el criterio establecido en la Resolución N° 8534-5-2001; y en consecuencia, corresponde mantener el reparo bajo examen.



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

6) Gastos de derecho de superficie no sustentado con comprobante de pago

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1 y 1.8 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2089 y 2096), se formuló reparo por los gastos de derecho de superficie no sustentado con comprobante de pago en aplicación del inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, reparo ascendente a S/. 7 899 754,14.

Que mediante el Anexo N° 5 del Requerimiento N° 00092339, notificado el 10 de marzo de 2003 (folio 141) se solicitó a la recurrente sustentar el importe registrado como gasto por US \$ 4 415 433,22 por concepto del derecho de superficie de la Parcela B, dado que únicamente exhibió una factura emitida por Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú por un valor de US\$ 2 435 328,13 más el Impuesto General a las Ventas.

Que en escrito de respuesta la recurrente manifiesta que ha registrado como gasto por concepto del derecho de superficie de la Parcela B, la suma de US \$ 4 415 433,22 toda vez que ese es el importe de la cuota de derecho de superficie que corresponde al período comprendido entre el 5 de diciembre de 2000 y el 4 de diciembre de 2001, tal como se indicó en la demanda de ofrecimiento de pago y consignación presentada ante el Vigésimo Primer Juzgado Civil de Lima; y que el 19 de febrero de 2003 suscribió con Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú una transacción extrajudicial con la intervención de Centros Comerciales del Perú S.A. y Banco Wiese Sudameris, transacción con la cual se puso fin a las discrepancias legales con Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú (folios 110 a 118).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092339, notificado el 20 de junio de 2003 (folios 126 y 130 a 132), se señala que en la contabilidad de la recurrente se registró un gasto por concepto de pago de devengados por derecho de superficie, el mismo que se repara tal como se detalla a continuación:

Concepto	Importe US \$
a) Derecho de Superficie del 01/01/2001 al 04/12/2001	4,099,982.00
b) Derecho de Superficie del 05/12/2001 al 31/12/2001	321,606.00
c) Total derechos registrados en el ejercicio 2001	4,421,588.00
d) Importe facturado del 05/12/2000 al 04/12/2001	2,386,834.00
e) Intereses	48,494.00
f) Total del importe de la Factura N° 001-0018 de 25/05/2001 ⁴	2,435,328.00
g) Monto parcial de la factura que corresponde al ejercicio 2000	(313,537.00)
h) Egreso sustentado para el ejercicio 2001 con comprobante de pago	2,121,791.00
i) Importe reparado (c - h)	US \$ 2,299,797.00
j) Reparación en nuevos soles	S/. 7,899,754.14

Que agrega que de acuerdo al contrato de constitución del derecho de superficie y su aclaración de 24 de octubre de 1995, así como la transferencia del derecho de superficie de 5 de diciembre de 1995, el plazo fijado para el período 2001 que comprende desde el 5 de diciembre de 2000 al 4 de diciembre de 2001 ya había vencido, por lo que estaba obligada a emitir comprobante de pago de conformidad con el artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago; y en tal sentido, al no sustentar la totalidad del gasto con la factura respectiva, repara parcialmente el gasto de conformidad con el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de lo señalado se advierte que la controversia en este punto se centra en verificar si el gasto por el derecho de superficie correspondiente al ejercicio 2001 se encuentra debidamente sustentado.

⁴ Folio 1867. De acuerdo a la descripción del documento, corresponde a: "Pago parcial de la contraprestación anual por concepto de Derecho de Superficie sobre el Lote B, que forma parte del Hipódromo de Monterrico, de conformidad con el contrato suscrito el día 5 de diciembre de 1995".



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que como antecedentes, cabe detallar el siguiente orden de hechos, de acuerdo con la documentación que obra en autos:

- **Constitución de derecho de superficie sobre bien inmueble sujeto a condición suspensiva de 24 de octubre de 1995** (folios 1152 a 1160)

Acuerdo celebrado entre el Jockey Club del Perú (JCP) como propietario del predio inscrito en la Ficha N° 186238 del Registro de la Propiedad Inmueble de Lima, de la cual se ha independizado una sección denominada Parcela B; e Inmobiliaria de Centros Comerciales S.A. (ICC) quien se constituye como beneficiaria del derecho de superficie.

Conforme a la Cláusula Séptima, ICC se obliga a constituir un depósito de garantía a favor de JCP en respaldo del cumplimiento del contrato y de las obras de construcción que se detallan en el mismo, por los siguientes montos: US\$ 6 900 000,00 por el primer año de vigencia y US\$ 6 900 000,00 por el segundo año de vigencia. Según la Cláusula Octava, como contraprestación del derecho de superficie se pagaría una compensación anual adelantada de US\$ 5 900 000,00 durante el tercer año de vigencia, US\$ 3 900 000,00 durante los siguientes siete años (cuarto al décimo año), US\$ 5 200 000,00 por los 30 años restantes.

De otro lado, en la Cláusula Décimo Octava se especifica que este derecho es libremente transmisible, declarando JCP conocer que se encuentra en trámite la constitución de la empresa Centros Comerciales del Perú S.A. (CCP) destinada a recepcionar el citado derecho de superficie, declarando y consintiendo dicha transferencia, sin necesidad de su intervención o participación.

- **Aclaración y modificación del contrato de constitución de derecho de superficie de 5 de diciembre de 1995** (folios 1147 a 1151)

Los importes abonados en calidad de depósito de garantía serán aplicados al pago de la compensación anual correspondiente a los dos primeros años de vigencia contractual (US\$ 3 900 000,00), que se haría efectivo al inicio del tercer año luego de terminada las obras de construcción. La diferencia no aplicada (US\$ 6 000 000,00), a razón de US\$ 3 000 000,00 tendrían el carácter de adelanto a cuenta de compensaciones de años futuros. Adicionalmente se establece que por el tercer año, la compensación ascendería a US\$ 3 900 000,00, por lo que la diferencia de US\$ 2 000 000,00 tendría carácter de adelanto a cuenta de compensaciones para futuros ejercicios.

- **Transferencia de derecho de superficie y cesión de posición contractual de 5 de diciembre de 1995** (folios 1147 y 1148)

Por el cual CCP adquiere la titularidad del derecho de superficie, y los derechos y obligaciones derivados del contrato celebrado originalmente con JCP. Cabe indicar que por escritura pública de 17 de octubre de 1996 Wiese Leasing S.A. se sustituyó en la posición contractual de CCP, respecto del derecho de superficie (folio 1144).

- **Cesión de derecho de superficie y compraventa de inmueble de 14 de abril de 2000** (folios 1140 a 1146)

De acuerdo con este contrato, Wiese Leasing S.A. cede el derecho de superficie a la recurrente, a título gratuito; y asimismo vende el inmueble construido sobre el terreno identificado como Parcela B.

- **Contrato de Compraventa de 19 de abril de 2000** (folios 636 a 656)

JCP transfiere a Amerinvest Holding Inc. Sucursal del Perú (AMERINVEST) la propiedad de las Parcelas B y C1 a C4, F y G y especialmente la calidad de propietario en todo contrato existente sobre constitución de derecho de superficie sobre los lotes materia de transferencia, asumiendo la compradora el derecho a percibir los flujos, frutos, producto o renta, y en general todo lo que se deriva de su condición de propietaria.

20



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Se acuerda expresamente que, como parte del precio de venta, se incluye US\$ 2 676 844,40 mediante la cesión que efectúa el comprador por la parte que le corresponde de la compensación anual adelantada que abonó Wiese Leasing S.A. correspondiente al derecho de superficie de la parcela B, al cual renuncia AMERINVEST, y respecto del cual JCP manifiesta su conformidad con este pago.

• **Transacción extra judicial entre AMERINVEST y la recurrente (folios 1461 a 1544)**

La recurrente consideraba que al momento de pagar las compensaciones anuales por los ejercicios 2001 a 2012, debía descontarse los importes percibidos por JCP como adelanto; mientras que para AMERINVEST esas sumas correspondieron a un préstamo efectuado por ICC en favor de la anterior propietaria, que este crédito nunca fue parte del precio de venta que pagó por el inmueble, y que tenía derecho a percibir el íntegro de la compensación anual que generase el derecho de superficie.

Sobre esta base, la recurrente realizó una consignación judicial el 5 de diciembre de 2000 de US\$ 2 816 464,19 por concepto de compensación anual por derecho de superficie sobre la Parcela B correspondiente al año 2001, incluyendo el Impuesto General a las Ventas, suma que fue retirada por AMERINVEST a título de pago a cuenta, reclamando el pago de US\$ 2 393 747,01.

Conforme a la cláusula quinta de esta transacción AMERINVEST acepta que la suma de dinero entregada por ICC fue recibida por el JCP en concepto de adelanto de compensaciones anuales, la cual debía descontarse de las compensaciones anuales de los años 2001 al 2012 (sexto al décimo séptimo año del contrato). De otro lado, AMERINVEST declara ser titular de una obligación de garantía o saneamiento de flujos frente a JCP, estando facultado a exigirle a ésta última el pago de la suma que de menos cancele la superficiaria por las compensaciones anuales a su cargo. Además AMERINVEST reconoce el pago efectuado de US\$ 2 816 464,19 como cancelatoria de la compensación anual correspondiente al ejercicio 2001.

Que sobre la base de estos hechos, la Administración considera que del total del gasto devengado en el ejercicio 2001 por concepto de derecho de superficie por US\$ 4 421 588,00 sólo corresponde reconocer US\$ 2 121 791,00 (el cual equivale al importe facturado menos US\$ 313 537,00 que según refiere y no ha sido cuestionado ni desvirtuado, corresponde a gastos del ejercicio 2000); observando por tanto la suma de US\$ 2 299 797,00, al no encontrarse sustentado con el comprobante de pago respectivo.

Que argumenta que mediante la transacción extrajudicial AMERINVEST renunció a su pretensión de cobrar la parte no pagada del derecho de superficie, dando por cancelada la deuda con el importe que fue objeto de consignación judicial, sin señalar expresamente la condición otorgada al adelanto y los intereses que debían imputarse al año 2001; que al existir discrepancias respecto a que si la contribuyente tenía derecho a compensar dicho adelanto contra el derecho de superficie, la forma idónea de acreditar el gasto incurrido era el comprobante de pago; que agrega que el importe del adelanto y los intereses que se habrían pagado a través de la compensación no se encuentran fehacientemente acreditados y la transacción extra judicial no ha precisado el carácter otorgado al citado adelanto, lo cual aunado al hecho que no se ha cumplido con lo dispuesto en el inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, hace que no proceda deducir el gasto para la determinación de la renta neta.

Que conforme con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley; mientras que conforme con el inciso j) de su artículo 44°, 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; siendo que el artículo 5° de esta norma, aprobada por la Resolución de Superintendencia N° 007-99-SUNAT, condiciona la entrega del comprobante de pago –entre otros- a la percepción del ingreso o retribución.



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que en el presente caso, se encuentra acreditado que durante el ejercicio 2001, la recurrente tenía la obligación de retribuir el derecho de superficie del cual venía gozando, en su condición de cesionaria, respecto del acuerdo inicialmente celebrado entre JCP e ICC; que asimismo se encuentra probado que el importe del gasto no se circunscribía a aquel materia de la factura emitida por AMERINVEST, puesto que el monto de la retribución era aquel reconocido por la propia Administración.

Que en cuanto al importe cargado a resultados, originado en la compensación inicialmente realizada de acuerdo al convenio inicial de otorgamiento de derecho de superficie, el denominado "adelanto" fue recibido por el cesionario, como parte de la contraprestación por el derecho de superficie; además, tomando en consideración que de acuerdo a la transacción extrajudicial, AMERINVEST reconoce expresamente que el pago efectuado de US\$ 2 816 464,19 tiene la condición de cancelatoria de la compensación anual correspondiente al ejercicio 2001 (importe inferior al total pactado); sin que se aprecie de autos que dicha reducción corresponda a renuncia o condonación parcial, esto es a un acto de liberalidad, respecto de la retribución debida por la contribuyente, que como contrapartida, constituirían ingresos para AMERINVEST.

Que en este sentido, respecto del importe deducido como gasto, el cual corresponde a la contraprestación por el derecho de superficie cedido, AMERINVERST debía emitir el comprobante de pago por el importe al que tenía derecho según los términos del contrato cedido por JCP, bien sea que la retribución hubiera operado a través de un pago o de una compensación.

Que contrariamente a lo alegado por la contribuyente, respecto de la necesidad de contar con un comprobante de pago, por un "adelanto realizado con anterioridad" en el momento en que el gasto se devenga, debe tenerse en cuenta que la obligación de emitir y entregar tal documento, nace justamente como consecuencia del cumplimiento de la contraprestación, a través de un pago y la compensación, lo que a su vez tiene como causal, el devengo del ingreso para Amerinvest.

Que en este orden de ideas, corresponde mantener el presente reparo, y confirmar la apelada en este extremo.

7) Gastos por intereses de préstamo del NBK BANK.

Que conforme con los Anexos 1.2, 1.9 y 1.12 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2085, 2088 y 2095), la Administración repara el importe de S/. 529 821,00 cargado al gasto, correspondiente a intereses generados por el préstamo otorgado por NBK BANK, al no haberse demostrado la causalidad del gasto, observando asimismo el ingreso por diferencia en cambio declarado por la contribuyente (S/. 117 968,99) vinculado a este financiamiento.

Que el sustento del reparo se circunscribe al hecho que el financiamiento que le fue otorgado, no generó para la recurrente, ningún tipo de renta gravada (dado que no cobró el principal ni los intereses a CCP), ni fue destinado para el mantenimiento de su fuente productora de renta; resultando por el contrario, que la Administración considera que se trata de un gasto de financiamiento de un tercero, asumido con un acto de liberalidad.

Que conforme se aprecia de la copia del contrato de "Cesión de Derechos, Constitución de Garantías y Pactos Varios" de 29 de setiembre de 2000, celebrado entre NBK BANK y la recurrente, con la intervención de CCP y el Banco Wiese Sudameris (folios 1102 a 1111):

- NBK BANK mantenía frente a CCP, una acreencia de US\$ 1 653 530,05 al 26 de setiembre de 2000, y con el objeto de poder efectuar el cobro, participó en un programa de refinanciamiento de pasivos de CCP, suscribiendo el 26 de setiembre de 2000, un contrato de refinanciamiento, en el cual se regula el pago de cada una de las obligaciones que posee esta empresa frente a sus acreedores.
- Según la cláusula segunda, NBK BANK cede a la recurrente la acreencia que mantenía frente a CCP, comprendiendo cualquier garantía de tipo real o personal, así como cualquier derecho accesorio que la respaldara; señalándose que como consecuencia de este acto, la contribuyente

   22 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

adquiere el derecho a cobrar el principal, intereses y gastos, sujetándose a este efecto al antes mencionado contrato de refinanciamiento.

- Adicionalmente, NBK BANK otorga a la recurrente un préstamo a efecto que esta última pueda pagar la contraprestación por la cesión de derechos materia del presente acuerdo.
- En garantía del crédito otorgado a la recurrente, CCP constituye a favor de NBK BANK una hipoteca sobre un derecho de superficie, y una segunda prenda sobre marcas de su propiedad.

Que de otro lado, conforme con la copia del Contrato de Reconocimiento de Deuda y Refinanciamiento de Obligaciones (folios 918 a 961) de 26 de setiembre de 2000, celebrado entre CCP, el Banco Wiese Sudameris; y diversas entidades bancarias (incluyendo NBK BANK), bonistas institucionales y no institucionales en su condición de acreedores, el cual según se indica en el documento tenía como función la de regular el refinanciamiento de las obligaciones de CCP frente a los acreedores, así como las condiciones de la participación del Banco Wiese Sudameris respecto a la administración de los flujos disponibles a fin de destinarlos al pago de las deudas; que para efecto de la refinanciación, los acreedores se han agrupado en cuatro categorías: i) Acreedores Bancarios Arrendatarios; ii) Acreedores Bancarios (la que incluye, entre otros al NBK BANK); iii) Acreedores Bonistas que a su vez se clasifican en Acreedores Bonistas No Institucionales; y Acreedores Bonistas Institucionales; que para el caso de los acreedores bancarios se estipula que el pago se realizará de la siguiente manera:

- Los intereses de las deudas se pagarían conjuntamente con el resto de acreedores de CCP, de manera mensual el primer día hábil siguiente del mes que corresponda, encargándose el Banco Wiese Sudameris de transferir el importe acumulado en el Fondo de Intereses a cada una de las cuentas que los diferentes acreedores de esta categoría, mantienen en esta entidad, distribuyéndose lo depositado en este fondo a prorrata, en proporción a los créditos.
- El capital se pagaría de modo mensual durante el primer día hábil siguiente del período que correspondiera, transfiriendo el Banco Wiese Sudameris el importe acumulado en el Fondo de Capital Acreedores Bancarios, así como el importe acumulado en el Fondo de Acumulación de Capital Variable.

Que de acuerdo con lo expuesto se tiene que la erogación por intereses realizada por la recurrente, cargada a gastos, y deducida para efecto del Impuesto a la Renta, corresponde al préstamo que le fue otorgado por NBK BANK a efecto del pago de la contraprestación por la cesión a su favor del crédito que la citada institución bancaria tenía respecto de CCP, adquiriendo en virtud a este acto jurídico, el derecho a exigir de esta última, el pago del capital, intereses y gastos (originalmente debidos al banco cedente).

Que contrariamente a lo argumentado por la Administración, no se trató de un financiamiento de un tercero, asumido por la recurrente como un acto de liberalidad, toda vez que –tal como se ha indicado– esta última tenía el derecho al pago del capital, intereses y gastos derivados de la acreencia cedida, encontrándose el Banco Wiese Sudameris, encargado de efectuar los depósitos correspondientes a las cuentas de los acreedores, en los fondos y cuentas correspondientes, y de acuerdo a los fondos cuya administración le habían sido encargados.

Que a mayor abundamiento, aun bajo el supuesto que la recurrente no haya efectuado durante el ejercicio materia de acotación, el cobro del principal ni de los intereses a CCP, esta circunstancia no conlleva a inferir y menos a concluir que se trató de un acto de liberalidad otorgado a favor de un tercero, siendo del caso indicar además que el presente gasto se rige por el principio de lo devengado, y que no existe norma que condicione que, respecto de la relación causal entre gasto y generación de rentas gravadas, sea necesaria la percepción de éstas, para sustentar su vinculación con la actividad afecta al Impuesto a la Renta.

Que en este orden de ideas, corresponde dejar sin efecto el presente reparo, y revocar la apelada en este extremo.

   23 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

8) Gastos por diferencia de cambio originado por uso de tipo de cambio incorrecto en la fecha de aplicación de factura.

Que refiere la Administración, en el Anexo N° 4 al Requerimiento N° 00092339 (folios 142 y 143), haber verificado que se ha realizado la aplicación de una factura por cobrar (Factura N° 001-7561 de 27 de junio de 2001. Tipo de Cambio 3,523 emitida a AMERINVEST por intereses/adelanto de US\$ 8 000 000,00 al JCP) con la finalidad de cancelar la factura por pagar a AMERINVEST (Factura N° 001-0018 de 25 de mayo de 2001. Tipo de Cambio 3,590 emitida a la recurrente por pago parcial de derecho de superficie); que el tipo de cambio empleado en la aplicación de la factura por cobrar es incorrecto, registrando una pérdida por diferencia de cambio por S/. 81 465,22; siendo que debió considerarse el tipo de cambio de la fecha que se realiza la aplicación de facturas por pagar-cobrar (fecha de emisión del comprobante emitida por la contribuyente).

Que en el resultado al citado requerimiento (folios 132 y 133) se deja constancia que no se aprecia de los libros contables, que las diferencias en cambio determinadas fueron cargadas o abonadas a resultados, tal como alegó la contribuyente, por lo que procedió a efectuar el reparo por el gasto, así como por el ingreso no declarado según el siguiente detalle:

Cuentas	Provisión US\$	Provisión S/.	T/C	Importes Fecha de Aplicación	Diferencias
4210201	2 873 687,19	10 316 537,02	3,523	10 123 999,97	(192 537,05)
1210201	1 434 760,35	5 054 660,71		5 054 660,71	0,00
3890201	2 435 328,13	8 742 827,99		8 579 661,00	163 166,99
77101	1 215 898,60	4 283 610,76		4 283 610,77	0,01
16220201	219 497,31	794 799,47		773 289,02	21 510,45
Ganancia por Diferencia de Cambio según SUNAT					(7 859,61)
Pérdida por Diferencia de Cambio según Contribuyente					81 465,21
CUENTA 67601	GASTO CARGADO INDEBIDAMENTE				81 465,21
CUENTA 77601	GANANCIA POR DIFERENCIA NO CONTABILIZADA				7 859,61
REPARO					89 324,82

Que de acuerdo con el voucher 000010 "Aplicación Facturas por Pagar-Cobrar" (folio 1864), la recurrente compensó la deuda a que se refería la Factura N° 001-0018 emitida el 25 de mayo de 2001 por AMERINVEST contra la acreencia contenida en la Factura N° 001-7561, emitida por ella el 27 de junio de 2001 (folio 1863), empleando en ambos casos el tipo de cambio de S/. 3,590, esto es, el que correspondía a la fecha de emisión de la factura por pagar; siendo que de acuerdo con el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, la contabilización de las operaciones para fines de este tributo deberían efectuarse tomando en cuenta el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, esto es al momento en que operó la cancelación de la deuda de cargo de la contribuyente, mediante compensación, vale decir, el tipo de cambio vigente al 27 de junio de 2001 (S/. 3,523).

Que en este orden de ideas, y atendiendo a que en la fecha en que se produjo la cancelación de la cuenta por pagar vinculada a la Factura N° 001-0018, el tipo de cambio a utilizar, resultaba menor a aquel empleado por la recurrente, se produjo en efecto una ganancia por diferencia en cambio afecta al Impuesto a la Renta; encontrándose por tanto el reparo formulado arreglado a ley, procediendo confirmar su procedencia, así como la apelada en este extremo.

Que a mayor abundamiento, si bien la recurrente manifiesta que como consecuencia de los cargos y abonos registrados según voucher 060-00028 y 011-00201, en realidad obtuvo una ganancia por diferencia de cambio de S/. 95 063,87; no se encuentra sustentada fehacientemente dicha afirmación, siendo que los cuadros presentados durante la fiscalización "Anexo 15" (folios 1567 y 1568) no permiten corroborar su dicho.

9) Gastos por provisión de cobranza dudosa.

Que conforme a los Anexos 1.4 y 1.11 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2086 y 2093), la Administración repara el importe de S/. 12 484,53, correspondiente a una provisión de cobranza dudosa al no haberse presentado la sustentación correspondiente.

   24 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que al respecto, la Administración deja constancia en el Anexo 1 al resultado del Requerimiento N° 00092339 (folio 140), que la contribuyente presentó un listado de la cuenta 191.03.02 "Provisión de Cobranza Dudosa" referida a Sociedad Comercial de Eventos y Ferias S.A. por S/. 439 429,40 y Corporación Inmobiliaria Jockey Plaza S.A. por S/. 522 252,65, cuyas cantidades corresponden a pagos realizados por la recurrente por cuenta de estas dos empresas; y que en cuanto a los importes considerados en el período 2001 no se ha cumplido con lo establecido en las normas del Impuesto a la Renta.

Que de conformidad con lo dispuesto por el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles, entre otros, los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinen las cuentas a las que corresponden.

Que por su parte, el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, aplicable al presente caso, señalaba que para la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refiere el inciso i) del artículo 37° de la ley, se requiere que:

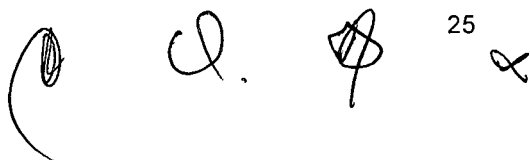
- a) Se demuestre la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante análisis periódicos de los créditos concedidos o por otros medios, o se demuestre la morosidad del deudor mediante la documentación que evidencie las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hayan transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que éste haya sido satisfecha; y
- b) La provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.
- c) La provisión, en cuanto se refiere al monto, se considerará equitativa si guarda relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al inciso a) se estime de cobranza dudosa.

Que conforme con el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 195-4-2010, para que proceda la provisión de deudas por cobranza dudosa, deberá: 1) identificarse la cuenta por cobrar que corresponda, 2) demostrarse la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o, la morosidad del deudor la que podrá demostrarse con las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o con el transcurso de más de doce meses desde la fecha de vencimiento de la obligación sin que ésta haya sido satisfecha y 3) que la provisión figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada.

Que mediante la Resolución N° 1317-1-2005, este Tribunal señaló que al no existir en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, dicha obligación debe considerarse cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, así como de los documentos en los que se encuentran contenidas éstas.

Que en respuesta al Requerimiento N° 00092339, la recurrente presentó escrito de 19 de marzo de 2003, en la cual se limitó a señalar que adjuntaba los documentos que sustentaban los gastos cargados a la Cuenta 68401 - Cuenta de Cobranza Dudosa en el "Anexo N° 1" (folio 125).

Que la documentación contenida en el citado "Anexo N° 1" (folios 1772 a 1775) comprende un asiento de diario (voucher 000116) bajo la glosa "Regularización Provisión Filiales" por un importe en soles de S/. 12 484,53 (S/. 6 488,83 y S/. 5 995,70), un reporte de asientos contables donde se consigna dichas sumas bajo la glosa "Regularización", y un listado de la cuenta "Provisión de Cobranza Dudosa Filiales" al 31 de diciembre de 2001.

 25



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que contrariamente a lo alegado por la contribuyente, de la revisión de los mencionados elementos probatorios, no es posible establecer que ha cumplido con los requisitos establecidos en la normatividad del Impuesto a la Renta para el reconocimiento tributario de una provisión de cobranza dudosa, tales como la anotación en forma discriminada en el Libro Inventarios y Balances, con la identificación de los deudores o los documentos respecto a las deudas que estime incobrables; así como tampoco que, respecto de dichos importes se haya demostrado la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, o la morosidad del deudor.

Que en atención a lo expuesto, corresponde mantener el reparo por provisión de cobranza dudosa, y confirmar la apelada en este extremo.

10)Otros reparos a la renta neta.

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 1.1, 1.2 y 1.3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340 (folios 2094 a 2096), se formularon adicionalmente los siguientes reparos a la renta neta: i) Gastos que no corresponden a la recurrente registrados en la Cuenta 63201 – Honorarios, Comisiones y Corretajes por S/. 1 563,95, en la Cuenta 66903 – Gastos Reembolsables por S/. 4 311,00 y en la Cuenta 67601 – Pérdida por Diferencia de Cambio vinculada a facturas de terceros por S/. 2 411,00; ii) Provisión de cobranza dudosa por habilitación de fondos a la empresa Alonso y Asociados por S/. 16 411,00; iii) Comisión de compra de bonos por S/. 1 370,00, y iv) Gastos de viaje no sustentados por S/. 8 202,00.

Que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00092328, (folios 371 y 372), se solicitó sustentar los desembolsos registrados como gastos reembolsables en las Cuentas 66903 y 63201 por servicios que corresponden a terceros, entre ellos, los gastos por la transmisión de datos, servicios de Internet, servicios prestados por el INDECOP y gastos por el registro de marcas; siendo que al cierre del requerimiento efectuado el 18 de febrero de 2003, y en su ampliación de 28 de marzo de 2003, se indicó que la recurrente aceptó parcialmente los reparos, no habiendo acreditado que los gastos por servicios prestados a terceros como la transmisión de datos, búsqueda fonética en el INDECOP y registro de marcas, hayan sido reembolsados ni la causalidad de los mismos, en tal sentido, atendiendo a que se trataban de gastos de terceros asumidos por la recurrente, no resultaban deducibles (folios 357 a 359 y 363 a 368).

Que mediante el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 00092328 (folio 369), se solicitó a la recurrente sustentar la causalidad de los gastos contabilizados en la Cuenta 66801 referidos a la provisión de facturas, en la Cuenta 66901 por comisión de compra de bonos en moneda extranjera y en la Cuenta 66901 por pasajes al extranjero no sustentados; y al respecto, en escrito de respuesta, manifestó que el gasto registrado en la Cuenta 66801 se trataba de una habilitación de fondos a la firma Alonso y Asociados que ya no sería recuperada, por lo que se efectuó la provisión de cobranza dudosa; y adjuntó documentación en inglés relacionada al viaje al exterior (folios 352 y 353).

Que en el Resultado del Requerimiento N° 00092328, (folio 361), se señaló que se repara el gasto por provisión de cobranza dudosa en referencia al no cumplirse con los requisitos establecidos en el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; y que se repara el gasto por comisión de compra de bonos por corresponder a la empresa Kentish Holding Limited; y asimismo, en el Resultado del Requerimiento N° 00092332, se dejó constancia que la recurrente presentó información traducida al castellano relacionada con la actividad comercial que realiza mas no presentó los boletos de viaje ni demás documentación que pudiera acreditar la causalidad de los gastos por viajes al exterior (folio 312).

Que de la revisión de los recursos de reclamación y apelación se advierte que la recurrente no ha planteado ningún argumento cuestionando los mencionados reparos, por lo que en virtud a lo señalado precedentemente, corresponde mantener la procedencia de éstos, y confirmar la apelada en estos extremos.



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

11) Reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con el Anexo 1 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0000686 (folio 2322) la Administración efectúa reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por:

i) Ingresos no facturados ni declarados en diciembre de 2001 vinculados a arrendamiento de local a CCP; respecto del cual de la revisión de los recursos de reclamación y apelación se advierte que la recurrente no ha planteado ningún argumento cuestionando el mencionado reparo, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

ii) Intereses devengados por el período 6 de diciembre de 2000 al 5 de diciembre de 2001, correspondientes al adelanto a cuenta de compensaciones por US\$ 8 000 0000,00, cuyo derecho al cobro fue cedido por Wiese Leasing S.A.

Que se explica respecto del segundo de los reparos, que de acuerdo con la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentra gravada la prestación de servicios o utilización de servicios en el país, originándose la obligación tributaria en la fecha de emisión del comprobante de pago o en la percepción de la retribución, lo que ocurra primero, y que el Reglamento de Comprobantes de Pago establece que éstos deben emitirse, cuando se produzca la percepción de la retribución, parcial o total, el vencimiento del plazo o plazos convenidos para el pago del servicio, entre otros, lo que ocurra primero. En este caso se devengaron ingresos por intereses cuyo plazo iba desde el 6 de diciembre de 2000 al 5 de diciembre de 2001, por lo que el plazo para emitir el comprobante de pago venció el 5 de diciembre de 2001, y al haberse compensado los intereses contra el derecho de superficie se configura la obtención de un ingreso.

Que de acuerdo con el inciso b) del artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, la prestación o utilización de servicios en el país.

Que según el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la citada ley, se entiende por prestación de servicios, toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto, incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.

Que el inciso b) del artículo 13° de la referida ley dispone que en el caso de la prestación o utilización de servicios, la base imponible está constituida por el total de la retribución.

Que asimismo, el inciso c) del artículo 4° de la norma en mención, aplicable al presente caso, referido al nacimiento de la obligación tributaria, establece que en la prestación de servicios, ésta nace en la fecha en que se emite el comprobante de pago o en la fecha en que se percibe la retribución, lo que ocurra primero.

Que por otro lado, el numeral 5) del artículo 5° del Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, señala que en la prestación de servicios, la entrega del comprobante de pago se efectuará cuando alguno de los siguientes supuestos ocurra primero: i) la culminación del servicio; ii) la percepción de la retribución, parcial o total, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto percibido y iii) el vencimiento del plazo o de cada uno de los plazos fijados o convenidos para el pago del servicio, debiéndose emitir el comprobante de pago por el monto que corresponda a cada vencimiento.

Que de lo expuesto, se observa que a efecto de determinar el nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas, se debe considerar la fecha en que efectivamente se emitió el comprobante de pago o la fecha en que se percibió la retribución, lo que hubiese ocurrido primero.

Que la Administración sustenta la procedencia de su observación argumentando que la recurrente ha compensado los intereses contra el derecho de superficie que tenía por pagar, configurándose el

27



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

hecho de la obtención de un ingreso al que le fue deducido el importe a pagar, considerando como débito fiscal la cantidad de S/. 2 398 013,00 (obtenido de acuerdo a los importes contabilizados en la Cuenta 771 – Intereses sobre préstamos otorgados, tal como se advierte del detalle de folio 572).

Que sobre este particular, se tiene que contractualmente, al importe de la obligación por el derecho de superficie debía compensarse el importe proporcional del adelanto de US\$ 8 000 000,00 más los intereses acordados con ocasión del contrato de aclaración de cesión de derecho de superficie, obteniendo ingresos que fueron empleados para pagar, mediante compensación su deuda en calidad de superficiario; lo que representa para ella la percepción de una retribución, la cual no debe entenderse circunscrita al hecho de un pago exclusivamente.

Que estando a lo expuesto, procede confirmar el presente reparo y la apelada en este extremo.

12) Reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

Que de acuerdo con los Anexos 2 y 3 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0000686 (folios 2318 a 2321) la Administración efectúa reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por gastos que correspondían a servicios prestados a terceros por Aramburú, Heudebert & Asoc. SRL, Gale Asesoría S.A.C, Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, Telefónica del Perú S.A. y Empresas Peruana de Servicios Editoriales; y que por tanto incumplían con el requisito previsto en el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF; conforme al cual sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de construcción que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto y que sean permitidas como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta.

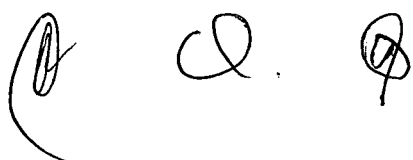
Que sobre el particular, la recurrente no ha expuesto argumentos de hecho ni de derecho a efecto de desvirtuar la procedencia de este reparo, respecto de los proveedores Gale Asesoría S.A.C, Telefónica del Perú S.A. y Empresas Peruana de Servicios Editoriales; por lo que corresponde en esta instancia mantener los mismos, y confirmar la apelada en estos extremos.

Que de otro lado, la recurrente se limita a señalar que debe tomarse en cuenta lo expuesto, para efecto del Impuesto a la Renta, respecto al reparo al gasto de servicios legales del Estudio Aramburú, Heudebert & Asociados, y así como el brindado por Pacheco, Burns & Funcke Abogados; siendo al respecto que, de acuerdo con lo resuelto en la presente instancia respecto de la deducibilidad de los gastos provenientes de las erogaciones efectuadas a favor de dichos proveedores de servicios; corresponde dejar sin efecto el reparo del crédito fiscal en la parte referida al Impuesto General a las Ventas vinculado a los servicios legales prestados por el Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L. y revocar la apelada en este extremo; y confirmarlo en relación al crédito fiscal relacionado a los servicios de Estudio Pacheco, Burns & Funcke Abogados, así como la apelada en este extremo.

Resoluciones de Multa.

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0000491 y 012-002-0000493 a 012-002-0000502, 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 la Resolución de Multa N° 012-002-0000493 se sustenta en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0000340; cuya procedencia ha sido materia de pronunciamiento en la presente instancia; por lo que corresponde que se proceda a su reliquidación de acuerdo con los reparos que han sido confirmados o dejados sin efecto.

 28 



Tribunal Fiscal

N° 10711-3-2013

Que de manera similar, las Resoluciones de Multa N° 012-002-0000491 y 012-002-0000494 a 012-002-0000502 han 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 enero, febrero, abril a agosto, octubre a diciembre de 2001, contenida en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0000675, 012-003-0000676, 012-003-0000678 a 012-003-0000682, 012-003-0000684 a 012-003-0000686; 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 lo resuelto en la presente resolución respecto de las referidas resoluciones de determinación.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y De Pomar Shiota, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140009534 de 30 de diciembre de 2010, en los extremos referidos a los reparos por gastos por la formalización del proceso de escisión referidos a servicios prestados por Margaret Burns y Ana María Pereda; gastos y crédito fiscal vinculados a servicios legales del Estudio Aramburú Heudebert & Asociados S.R.L.; y gastos por intereses de préstamo del NBK BANK; y **CONFIRMAR** la misma en lo demás que contiene; debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

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

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

DE POMAR SHIOTA
VOCAL

Barrera Vásquez
Secretaria Relatora
DPSH/BV/FC/ra