



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

EXPEDIENTE Nº : 8399-2010  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 2 de abril de 2013

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la resolución ficta denegatoria del recurso de reclamación formulado contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016932 a 012-003-0016944, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria<sup>1</sup>, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, pagos a cuenta de dicho impuesto de enero a diciembre de 2006, y contra la Resolución de Multa Nº 012-002-0014720, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

## CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 142º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, la Administración resolverá las reclamaciones dentro del plazo máximo de nueve (9) meses, incluido el plazo probatorio, contado a partir de la fecha de presentación del recursos de reclamación.

Que según el artículo 144º del citado código, modificado por el Decreto Legislativo Nº 953, cuando se formulara una reclamación ante la Administración y ésta no notificara su decisión en el plazo previsto por el aludido artículo 142º<sup>2</sup>, el interesado puede considerar desestimada su reclamación e interponer apelación ante el Tribunal Fiscal.

Que el 5 de enero de 2009 la recurrente interpuso recurso de reclamación (fojas 5943 a 6032) contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016932 a 012-003-0016944 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0014720, y al haber vencido el plazo de 9 meses antes señalado para resolver el citado recurso sin que la Administración hubiera notificado su decisión, con fecha 17 de junio de 2010 interpuso recurso de apelación (fojas 6186 a 6189) respecto de la resolución ficta denegatoria del mencionado recurso, de lo que se tiene que al haberse formulado la apelación conforme con las disposiciones antes citadas, esta instancia es competente para emitir pronunciamiento sobre el particular.

Que de la revisión del recurso de apelación antes glosado y de los escritos de ampliación de apelación, presentados el 14 de marzo (fojas 6363 a 6440) y 8 de junio de 2011 (fojas 6476 a 6508), se tiene que la recurrente expone los siguientes argumentos:

Que en cuanto a la nulidad del procedimiento de fiscalización y, por ende, de los valores, refiere que:

- La Administración contraviene el principio de congruencia previsto por el Código Tributario, que establece el derecho de los administrados a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, lo que implica que para la validez del acto administrativo éste debe estar debidamente motivado en proporción y contenido, siendo su omisión causal de nulidad, toda vez que no se pronunció respecto de todas las cuestiones planteadas, habiéndose limitado a transcribir los argumentos formulados por la recurrente, sin indicar las razones por las que no se encontrarían ajustados a derecho, lo que le crea indefensión.
- Las mencionadas omisiones se aprecian con relación a lo expresado por ella respecto a la vigencia del crédito por reinversión en educación y los límites de dicho crédito.

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

<sup>2</sup> Cabe indicar que reiteradas resoluciones de este Tribunal han señalado que se debe efectuar una interpretación sistemática de los artículos 142º y 144º del Código Tributario.

Q P M E1



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

- En cuanto a los gastos supuestamente no sustentados en la fiscalización, la Administración no tuvo en cuenta en su análisis la proporcionalidad y razonabilidad de los gastos con relación al nivel de operaciones de la universidad, ya que ésta durante el ejercicio 2006 generó ingresos por más de S/. 100 millones. La Administración ha pretendido invertir la carga de la prueba sobre la causalidad de los servicios ya que si bien es obligación de los contribuyentes aportar el material probatorio suficiente que acredite el cumplimiento de los citados principios, ello no significa que en todos los casos se deba mostrar los contratos o documentación adicional, como pretende la Administración.
- Si la Administración sostiene que no existe causalidad, sobre ella recaerá la carga de la prueba conforme con los principios de verdad material y de impulso de oficio recogidos por el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, así como lo expuesto por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nº 118-1-97, 657-4-97, 2459-4-96 y 4343-2-2003.
- En el proceso de cumplimiento que sigue contra la Administración y el Ministerio de Economía y Finanzas, el 22 de octubre de 2010 el 2do. Juzgado Especializado en lo Constitucional de la Corte Superior de Lima ha emitido la Resolución Nº Uno, concediendo la medida cautelar solicitada, siendo que las resoluciones impugnadas se han emitido por desconocimiento del crédito por reinversión en educación, lo que implica un abierto desacato a tal mandato jurisdiccional, y genera su nulidad.

Que con relación con los reparos no levantados durante la fiscalización que impugna en esta instancia<sup>3</sup> señala lo siguiente:

- Los auditores han podido verificar si todas sus adquisiciones se encuentran vinculadas al mantenimiento de la fuente productora de la renta y/o a la generación de renta gravada, lo que se corrobora con que existe un procedimiento de aprobación de gastos que, de acuerdo con criterios de materialidad, en su mayor parte son aprobados por el rector.
- Los gastos reparados cumplen con los requisitos para su deducción, esto es, demostrar la necesidad del gasto, no se trata de deducciones prohibidas, sino que se trata de adquisiciones normales, proporcionales y razonables respecto a las operaciones que efectúa normalmente.
- La Administración sostiene que los gastos por servicios de auditoría no devengados en el ejercicio 2006 sino que corresponderían al ejercicio 2007, sin embargo, dichos servicios corresponden al servicio de auditoría de los estados financieros al 31 de diciembre de 2006, siendo que si bien el informe se recibe en el año 2007, el monto que se paga en el ejercicio anterior corresponde a que durante dicho ejercicio, se desarrolló gran parte de los servicios de revisión y verificación de la documentación de la recurrente, a tal punto que, constituye un hecho notorio que en el ejercicio anterior se concluye una labor previa de control y se efectúan diversas recomendaciones cuyo cumplimiento se verifica en la siguiente etapa.
- Las normas tributarias no han previsto expresamente una definición de "devengado", por lo que resultan de aplicación supletoria los principios del derecho tributario, del derecho administrativo y los principios generales del derecho.
- En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 466-3-97, 784-3-99 y 259-3-98 se señala que para que se devengue un rendimiento bastará que haya nacido en el tiempo el derecho a su cobro, circunstancia que, evidentemente, ocurrió en el ejercicio 2006.
- La emisión y pago de las facturas por el servicio de auditoría obedece a prestaciones efectivamente realizadas y aprovechadas en el ejercicio 2006, debido a que la recurrente pudo implementar los ajustes y recomendaciones conforme con los avances del trabajo, no quedando supeditado ello a la culminación del servicio.

<sup>3</sup> Mediante escrito ampliatorio de apelación del 14 de marzo de 2011 (fojas 6363 a 6440), la recurrente se ratifica en los argumentos vertidos en la páginas 8 a 20 y 65 a 83 de su escrito de reclamación (fojas 5943 a 6932) respecto a estos reparos.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que respecto al reparo efectuado en relación con el crédito por reinversión en educación, la recurrente expone los siguientes alegatos<sup>4</sup>:

- En el proceso de cumplimiento que sigue la recurrente contra la Administración y el Ministerio de Economía, el Segundo Juzgado Especializado en lo Constitucional de la Corte Superior de Lima, con Expediente Nº 4507-2009-83-0-1801, emitió la Resolución Nº Uno que concede la medida cautelar solicitada por la recurrente ordenando suspender cualquier acto de ejecución, medida cautelar coercitiva o de cobranza y en general cualquier acto administrativo contra la recurrente, y dado que cualquier poder del Estado se encuentra plenamente vinculado a dicho fallo que ordena mantener la inalterabilidad del crédito por reinversión en educación consignado en sus declaraciones de pago, los valores impugnados han sido emitidos en desconocimiento de dicho crédito, lo que implica su nulidad de pleno derecho.
- La regulación de cualquier beneficio tributario constituye una materia que se encuentra constitucionalmente reservada a la ley<sup>5</sup>, lo que significa que la injerencia –de carácter regulativo o singular- que pueda tener la Administración es nula quedando impedida de “establecer” o “crear” límites, como en el caso de autos, en que la Administración, inconstitucionalmente, pretende “crear” límites al crédito por reinversión a la educación.
- A la fecha no existe norma legal que derogue, modifique, abrogue o prohíba la aplicación del crédito aludido dejando incólume el derecho de la recurrente a aplicarlo como crédito contra el Impuesto a la Renta.
- No resulta de aplicación la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, dado que el Decreto Legislativo Nº 882 es una norma especial que aprueba incentivos para un sector específico con el fin de modernizar la educación, por lo que dicho beneficio se encuentra vigente.
- El legislador tiene la libertad para establecer un beneficio tributario o una exoneración de manera permanente, siendo que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída sobre el Expediente Nº 2727-2002-AA/TC ha reconocido que el legislador goza de un amplio margen de libertad para la configuración del sistema tributario sin más límites que la Constitución Política del Perú.
- La competencia para la administración del crédito por reinversión en educación ha sido otorgada con carácter exclusivo y excluyente por las normas vigentes al Ministerio de Educación y no a la SUNAT quien comete arbitrariedad cuando intenta delimitar su contenido pues se confiere facultades de otras entidades públicas.
- La vigencia del crédito por reinversión en educación se encuentra sustentada en los actos administrativos del Ministerio de Educación dado que la Oficina de Asesoría Jurídica de dicho ministerio ha emitido Constancias de Ejecución de Programas de Reinversión en los años 2003, 2006 y 2008, situación que permite inferir que las normas que regulan el crédito por reinversión siguen vigentes, por lo que la Administración no puede contradecir lo que ya se sostuvo anteriormente, más aún, dos entes que forman parte del Estado no pueden contradecirse, pues ello vulneraría la seguridad jurídica.
- La propia Administración reconoce la vigencia ilimitada del referido beneficio, en virtud a la teoría de los actos propios, mediante documentos tales como el Informe Nº 319-2003-SUNAT/2B0000 y las Resoluciones de Intendencia Nº 025-014-0003784/SUNAT, 025-014-0002631/SUNAT, 025-014-0002630/SUNAT y 025-014-0002501/SUNAT, emitidas en el año 2005; las cartillas de instrucciones de la SUNAT para el llenado de las declaraciones del impuesto a la Renta de los ejercicios 1993 y 2005 y la publicación de un artículo referente a la “Ley de Promoción de la inversión en Educación” en la Revista “Tributemos” correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 1998.

<sup>4</sup> La recurrente expone estos argumentos en sus escritos de ampliación de apelación de 14 de marzo de 2011 (fojas 6363 a 6440) y de 8 de junio de 2011 (fojas 6476 a 6508).

<sup>5</sup> De acuerdo con el artículo 74º y el tercer párrafo del artículo 79º de la Constitución Política del Perú, e invocando además las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes Nº 2727-2002-AA/TC y 2689-2004-AA/TC.

2 8 M 23



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

- El Tribunal Fiscal da por sentado que las normas que regulan el crédito por reinversión se encuentran vigentes, a manera de ejemplo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05639-1-2004, 04750-1-2004, 06899-1-2004 y 02034-4-2005.
- La recurrente viene capitalizando e inscribiendo ante los Registros Públicos con total normalidad los montos reinvertidos en aplicación del mencionado beneficio desde el año 2000 hasta el 2010.
- La doctrina científica peruana también se ha pronunciado por la vigencia ineludible del crédito por reinversión en educación como se puede apreciar en el artículo denominado "Fundamentos jurídicos que sustentan la vigencia actual del crédito tributario por reinversión en educación (Decreto Legislativo Nº 882)", publicado en el Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel.
- El "límite" cuantitativo "creado" por la Administración, que se evidencia en las resoluciones de intendencia que se adjuntan como medios probatorios, con relación a que el crédito por reinversión en educación tiene como límite a la renta contable o utilidad de libre disposición, no se encuentra contemplado por el Decreto Legislativo Nº 882 y menos en su norma reglamentaria, siendo que en el artículo 5º de su reglamento<sup>6</sup>, el crédito por reinversión es el 30% del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, aprobado conforme con las disposiciones correspondientes.
- El crédito por reinversión a la educación no tiene limitación ni condicionamiento alguno en su aplicación cuando el contribuyente ha realizado efectivamente la reinversión y además ha cumplido con presentar su proyecto de reinversión ante el Ministerio de Educación, asimismo, no requiere que la institución educativa particular obtenga ganancias o utilidades, o en términos tributarios, genere renta neta imponible.

Que en cuanto a las deudas tributarias determinadas por la Administración respecto de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2006, la recurrente anota que obedecen a los reparos efectuados al crédito por reinversión en educación y los reparos no levantados en el procedimiento de fiscalización, por lo que, por los mismos argumentos, tampoco se encuentran ajustados a derecho, alegando además que no es procedente su cobro debido a que se encuentra probado que la Administración ha tenido duplicidad de criterio con relación al mencionado beneficio.

Que finalmente, respecto a la Resolución de Multa Nº 012-002-0014720, girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, la recurrente agrega que al haberse demostrado la ilegalidad de los reparos mencionados, corresponde que también se deje sin efecto la resolución de multa, en virtud a los mismos fundamentos antes señalados en el párrafo precedente; y que en el improbable supuesto que se confirmara la sanción, solicita que se efectúe una revisión de la cuantificación de la sanción pues no cumple con los criterios vertidos en la Tabla I de Infracciones y Sanciones del Código Tributario.

Que en tal sentido, la controversia consiste en analizar si los reparos y la multa materia de impugnación se encuentran arreglados a ley, debiendo emitirse pronunciamiento respecto de la nulidad alegada de la resolución apelada y de los valores impugnados, invocada por la recurrente.

## **Nulidad**

Que la recurrente alega vicios de nulidad en el procedimiento de fiscalización que implican la contravención del principio de congruencia, toda vez que la Administración ha omitido pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas, limitándose a transcribir los argumentos que esbozó sin indicar las razones por las que no se encuentran ajustadas a derecho.

Que el artículo 129º del Código Tributario, señala que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

<sup>6</sup> Decreto Supremo Nº 047-97-EF.

9 1 12 2 4



# Tribunal Fiscal

N° 05510-8-2013

Que por su parte, el numeral 4 del artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>7</sup>, dispone que la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo, e implica que debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico.

Que los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la misma ley, establecen que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a las anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o sin fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 953, prevé que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

Que de la revisión de los anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016932 a 012-003-0016944 (fojas 6063 a 6096 y 6108 a 6158), así como de los anexos de los Resultados de los Requerimientos N° 0121080000097 (fojas 4113 a 4115), 0122080000911 (foja 4061), 0122080001211 (fojas 3845 a 3870), 0122080001212 (fojas 3589 a 3619) y 0122080001582 (fojas 1790 a 1818), se aprecia que, contrariamente a lo que manifiesta la recurrente, durante la fiscalización que sustenta los valores emitidos, la Administración tomó en consideración los argumentos legales y fácticos, así como las pruebas presentadas, habiendo consignado sus consideraciones sobre ello a lo largo de la fiscalización, siendo además que de los valores se observa que consignan los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan su emisión, por lo que no se verifica infracción alguna al procedimiento ni al deber de motivación de los actos administrativos y, por ende, tampoco al derecho de defensa de la recurrente.

Que de otro lado, la recurrente también señala que los valores son nulos debido a que la Administración no analizó correctamente los gastos que consideró como no deducibles, toda vez que no tuvo en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, habiendo incluso invertido indebidamente la carga de la prueba.

Que como se puede advertir del fundamento de la nulidad invocada por la recurrente, ésta no está directamente relacionada con una infracción al procedimiento establecido, sino a una discrepancia en la forma en que la Administración ha analizado los argumentos y pruebas presentados con relación al reparo a los gastos considerados por la Administración como no deducibles, de modo que, atendiendo a lo antes expuesto en cuanto a que no ha existido vulneración al debido procedimiento y al derecho de defensa, lo alegado por la recurrente más que un argumento que sustente una posible nulidad, constituye una objeción de fondo relacionada al reparo formulado por la Administración, por lo que no está acreditada la nulidad en este extremo, sin perjuicio del análisis que posteriormente se realice sobre el reparo en cuestión.

Que finalmente, la recurrente manifiesta que los valores impugnados son nulos toda vez que han sido emitidos en desacato del mandato judicial contenido en la Resolución N° Uno emitida en el proceso de cumplimiento que ha iniciado.

Que según se advierte de la foja 6349 mediante la citada Resolución N° Uno de 22 de octubre de 2010, se concedió la medida cautelar solicitada por la recurrente, disponiéndose que se suspenda cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o de cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra ella.

Que es del caso anotar que los valores impugnados fueron notificados el 9 de diciembre del 2008, según las constancias de notificación que obran a fojas 6160 a 6165, parámetro temporal que demuestra que la

<sup>7</sup> Aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

*[Firmas manuscritas]* 5



# Tribunal Fiscal

N° 05510-8-2013

emisión y notificación de tales valores<sup>8</sup> no se hizo en infracción de tal mandato judicial, siendo que con posterioridad no se ha acreditado que la Administración hubiera emitido algún acto dirigido a la ejecución de tales actos administrativos, los que más bien han sido objeto del procedimiento contencioso tributario que motiva el presente pronunciamiento, todo lo cual evidencia que la nulidad invocada en este extremo carece de asidero.

## **Análisis de los reparos**

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta de Presentación N° 8001258000-01-SUNAT (foja 5269) y Requerimiento N° 0121080000097, notificados el 20 de mayo del 2008 (fojas 4118 y 4119), así como Requerimientos N° 0122080000911 (fojas 4063 a 4066), 0122080001211 (fojas 3872 a 3876), 0122080001212 (fojas 3621 a 3639) y 0122080001582 (fojas 1820 a 1824), se efectuaron reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por: i) gastos de servicios de auditoría que no devengan en el ejercicio 2006, ii) gastos de asesoría, iii) gastos de servicios no sustentados – servicios de remoción de tierras, iv) otros gastos, v) gastos por servicios administrativos, y vi) gastos por servicios de docencia, respecto a los que no se acreditó el cumplimiento del principio causalidad conforme con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, entre otros<sup>9</sup>, así como por la incorrecta aplicación del crédito por reinversión en educación establecido por el Decreto Legislativo N° 882 al no encontrarse vigente para dicho ejercicio<sup>10</sup>, los que dieron lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0016932, siendo además que al considerarse que la recurrente no tenía saldo a favor del ejercicio anterior que aplicar se procedió a determinar los intereses referenciales correspondientes a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, lo que motivó la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0016933 a 012-003-0016944 (fojas 5878 a 5887 y 5941).

Que asimismo, se detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, emitiéndose la Resolución de Multa N° 012-002-0014720 (fojas 5888 y 5889).

Que a continuación se procederá al análisis de los reparos que sustentan los valores antes citados, así como a determinar si la multa en mención fue debidamente girada.

## **Resolución de Determinación N° 012-003-0016932**

### **Gastos no deducibles**

Que el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por dicha ley.

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

Que estas normas recogen el denominado 'principio de causalidad', que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo

<sup>8</sup> De conformidad con lo dispuesto por el numeral 16.1 del artículo 16° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos.

<sup>9</sup> Según se aprecia de autos y específicamente del Anexo N° 2 que obra a foja 6157, en la fiscalización se realizaron reparos adicionales que fueron subsanados por la recurrente mediante la presentación de rectificatorias (Formularios PDT 658 N° 2001568 y 2001584 de 26 de agosto y 10 de octubre de 2008), a saber, gastos reparables no adicionados – remuneraciones reparables, gastos de servicios de mantenimiento, asistencia técnica, repotenciación y diseño de la red informática que no se devengaron en el ejercicio 2006 – servicios de instalación de red, gastos de asesoría no sustentados – Cuenta Contable 632120, y servicios de remoción de tierras, gastos no sustentados – Cuenta Contable 632110 – Otros, gastos por servicios administrativos no sustentados – Cuenta Contable 632101, gastos por servicios administrativos y gastos de servicios por docencia no sustentados – Cuenta Contable 632102.

<sup>10</sup> Conforme se detallará posteriormente, la Administración señala que el citado beneficio no está vigente para el ejercicio 2006 y, en el supuesto negado que ello fuera así, sostiene que no ha sido aplicado correctamente al no respetarse lo que denomina el límite cuantitativo de tal crédito.



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

gasto debe ser necesario y vinculado a la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente.

Que es del caso mencionar que de conformidad con lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 710-2-99, 8634-2-2001 y 01275-2-2004, el principio de causalidad es 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 que para ser determinado deberán aplicarse criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo al giro del negocio o éstos mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que en la misma línea, este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 08278-4-2012 y 06072-5-2003, que de acuerdo con la naturaleza del Impuesto a la Renta, que recoge en materia de gastos el principio de causalidad, todo ingreso debe estar relacionado con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, noción que, sin embargo, debe analizarse, en cada caso en particular, considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, su volumen, etc., pues puede suceder que la adquisición de un mismo bien o servicio para una empresa constituya un gasto deducible mientras que para otra no, debiéndose analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

## **1. Gastos por servicio de auditoría no devengados en el ejercicio 2006**

Que el artículo 57º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, dispone 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 considerarán producidos y se imputan en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que según lo señalado por este Tribunal en las Resoluciones Nº 05276-5-2006 y 03994-4-2006, entre otras, resulta apropiada la utilización de la definición contable del principio de lo devengado, a efecto de establecer la oportunidad en que deben imputarse los ingresos y los gastos a un ejercicio determinado.

Que en relación con el concepto de lo devengado, la Norma Internacional de Contabilidad – NIC Nº 1, modificada en 1997<sup>11</sup>, vigente en el ejercicio acotado, referida a la "Presentación de Estados Financieros", preveía que una empresa debe preparar sus estados financieros, entre otros, sobre la base contable de lo devengado, precisándose que de acuerdo con dicho criterio, los ingresos y 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 entre las modificaciones efectuadas a dicha NIC en el año 1997, cabe anotar que se introdujo un nuevo elemento para efectos de la aplicación del concepto de devengado, que es la "asociación", conforme con 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 efecto del análisis del presente reparo ("principio de correlación entre la imputación de réditos o ingresos y gastos").

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080001212 (fojas 3621 a 3639), se solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallan en el Anexo Nº 06, adjunto a dicho requerimiento (fojas 3621 a 3628), debiendo presentar para ello los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta

<sup>11</sup>Oficializada en el Perú por Resolución del Consejo Nacional de Contaduría Nº 16-99-EF/93.01 de 23 de julio de 1999 y se exige su cumplimiento para los estados financieros cuyo período se inicie el 1 de enero de 2000.

D P M e 7



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justifique la causalidad del gasto y la efectiva prestación del servicio, así como su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente. Cabe indicar que entre los gastos detallados en tal anexo se encuentran los referidos a servicios de auditoría.

Que en razón del aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto de 2008 (fojas 3551 a 3583 y 6154), precisando que dichos gastos se refieren a los servicios prestados por los auditores "Urbano, Toledo & Asociados", por los servicios de auditoría financiera operativa por el ejercicio 2005, informe sobre verificación de importaciones liberadas de 30 de enero al 10 de abril de 2006 y auditoría financiera operativa por el ejercicio 2006; adjuntando las facturas correspondientes, recibos de caja, así como el asiento diario respectivo y la parte pertinente de los informes de auditoría emitidos por su proveedor (fojas 3075 a 3101).

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122080001212 (fojas 3610 a 3614), la Administración indicó, con relación a la Factura Nº 001-000187 de 4 de diciembre de 2006, que la recurrente recibió el servicio de auditoría financiera por el ejercicio 2006 a cargo de la firma auditora Urbano, Toledo & Asociados S.C., siendo la finalidad de dicho servicio que se expresara opinión respecto a la razonabilidad de la presentación de los estados financieros de la recurrente por el ejercicio 2006, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; por lo que dicho servicio estaba supeditado a su culminación, siendo que el resultado sería consumido o utilizado en el ejercicio en que se terminara de prestar, por lo tanto, no cabía vincular o correlacionar dicho gasto con los ingresos generados en el ejercicio 2006, procediendo a reparar, para efectos del Impuesto a la Renta, el gasto contabilizado por el servicio de auditoría de los estados financieros de 2006, ascendente a la suma de S/. 28 616,16, toda vez que no se consideraba gasto deducible.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1824), comunicando a la recurrente las observaciones que se realizaron en la fiscalización a través de los Resultados de los Requerimientos Nº 0122080001211 y 0122080001212, señalando que debía presentar sus descargos por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y consignar la base legal respectiva, de ser el caso.

Que la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre de 2008 (fojas 1755 a 1785) en el que indicó que si bien el informe de auditoría se recibió al año siguiente, es decir, el 2007, el servicio se pagó en el ejercicio anterior, dado que durante éste se desarrolló gran parte de los servicios de revisión y verificación de la documentación, siendo un hecho notorio que en el ejercicio anterior se concluyera una labor previa de control, asimismo, durante dicha etapa se efectuaron recomendaciones, cuyo cumplimiento se verificó en la siguiente etapa. Por lo tanto, afirmó para la imputación de los gastos materia de reparo se atendió al momento en que surgieron los hechos sustanciales generadores del gasto con independencia del momento en el que la retribución fue pagada al beneficiario.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1790 a 1819), la Administración señaló que la recurrente no presentó el contrato suscrito con la firma auditora Urbano, Toledo & Asociados, que la Factura Nº 001-000187 de 4 de diciembre de 2006 consignaba como concepto "por el 40% de retribución económica por realizar la auditoría financiera operativa del ejercicio económico 2006", entendiéndose como tal, al porcentaje de avance realizado sobre la opinión que finalmente emitiría la auditora respecto de la situación de los estados financieros, tal como lo indicó la recurrente en su escrito de 10 de octubre de 2008, por tanto, el grado de avance no implicaba el devengamiento del gasto, ya que éste ocurre en el momento en el que el contribuyente consume o utilice el servicio, es decir, con la entrega del informe final, lo que sucedió el 16 de marzo de 2007.

Que al respecto, debe anotarse que en las Resoluciones Nº 8534-5-2001 y Nº 05276-5-2006, este Tribunal ha establecido que de acuerdo con su naturaleza, los servicios de auditoría, como los que son objeto de reparo, se encuentran supeditados a un resultado, que se verificará cuando se presente el informe correspondiente al trabajo de auditoría realizado, el cual, a su vez permitirá a la empresa cumplir con diversas finalidades, como presentar su situación financiera y económica respecto del año anterior a los usuarios, tales como entidades bancarias y financieras, además de la aprobación de los estados





# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

financieros por parte de los socios, tomar medidas futuras para el perfeccionamiento del proceso de datos, 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 dichas resoluciones se precisó 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 se terminara 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 correspondientes a su naturaleza.

Que en el presente caso, como lo reconoce la recurrente, si bien el servicio de auditoría de los estados financieros del ejercicio 2006 se inició mediante trabajos preliminares efectuados en dicho año, culminó en el ejercicio 2007 y recién en este último ejercicio la recurrente podía emplearlo para los fines señalados, en aplicación del principio del devengado, por lo que no procedía su deducción en el ejercicio 2006, en consecuencia, corresponde mantener el reparo.

## 2. Gastos de asesoría – Cuenta Contable 632108

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080001212 (foja 3636), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallaron en el Anexo Nº 06 (fojas 3621 a 3628), adjunto al requerimiento, debiendo presentar para ello, los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justificara la causalidad del gasto, así como su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto de 2008 (fojas 3551 a 3583), en el que señaló: que en el Anexo Nº 1, adjunto a dicho escrito, se encontraba el detalle de los documentos que sustentaban los gastos observados en este punto, detallándose los recibos por honorarios por diversos conceptos a nombre de diversas personas, constancias y comunicaciones internas referentes a los pagos realizados, informes referentes a las asesorías realizadas y los respectivos asientos contables (fojas 2880 a 3074).

Que según se dejó constancia en el punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento (fojas 3589 a 3620), la recurrente solo presentó la documentación descrita en el Anexo Nº 1 del citado escrito, sin embargo, con ello no demostró documentariamente la causalidad del gasto ni la vinculación de los referidos gastos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que se reparó la cantidad de S/. 696 173,20.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1824), comunicando a la recurrente las observaciones realizadas en la fiscalización, entre otros puntos, la que es materia de análisis, indicando que de tener opinión en contrario a dichas conclusiones, debía manifestarlo por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y señalar la base legal respectiva.

Que la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre de 2008 (fojas 1755 a 1785), indicando que en el Anexo Nº 3, adjunto al referido escrito, presentaba determinada información adicional, como es el caso de recibos por honorarios por diversos conceptos a nombre de diversas personas naturales y jurídicas, así como diferentes evidencias en cuanto a los trabajos realizados, como escritos, informes, proyectos, entre otros (fojas 1052 a 1723).

Que de acuerdo con el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1790 a 1819), en el Anexo Nº 3 adjunto al aludido resultado de requerimiento, se hace un análisis por cada gasto requerido, indicando las razones por las que se consideran no sustentados los gastos, así como la base legal respectiva, determinándose que lo presentado documentariamente, tampoco demuestra la causalidad del gasto ni la vinculación de tales gastos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, procediendo a

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

reparar finalmente la cantidad de S/. 137 911,17, la cual corresponde a los gastos contabilizados por los servicios prestados por: Luz Aime Carrasco de Hervas, Lucio Percy Pereira Fernández, Miriam del Pilar Mendo Mechan, Ricardo Moreno Alcántara, Luis Gonzáles Cacho, Luis Delgado de la Flor Badaracco, Miguel Neumann Valenzuela, Rosa Elena Pease Solano, Eliseo Talancha Crespo y Carlos Augusto Campos Rivas.

Que respecto a los citados servicios, conforme con lo actuado en la fiscalización se tiene lo siguiente:

- En el caso de Luz Aime Carrasco de Hervas, la recurrente señala que fue contratada para prestar servicios de apoyo al Rectorado, específicamente en asesoría técnica especializada en desaduanaje, presentando el contrato de locación de servicios suscrito con tal finalidad y el recibo por honorarios respectivo (fojas 1717 y 1718), mas no la documentación que acreditara que la prestación de servicios indicada tuvo vinculación con la fuente generadora de rentas o su mantenimiento, esto es, por ejemplo, a qué trámite de desaduanaje estuvo vinculado el mencionado servicio<sup>12</sup>, de lo que se tiene que no se ha acreditado fehacientemente el cumplimiento del principio de causalidad en este caso.
- Con relación a Lucio Percy Pereira Fernández, la recurrente solo presentó recibos por honorarios (fojas 1626 y 1799), de los que se tiene que se le pagó por prestar servicios de asesoramiento a la Facultad de Ciencias de la Comunicación, mas no presentó documentación adicional alguna que permitiera identificar qué servicios prestó y su vinculación con la producción de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que no se ha acreditado fehacientemente el cumplimiento del principio de causalidad en este caso.
- En cuanto a Miriam del Pilar Mendo Mechan, la recurrente alega que, al igual que los recibos por honorarios (fojas 1623 y 1799), prestó servicios de asesoría y trámites en general, habiendo precisado la contratada en el documento denominado "informe legal" de 6 de diciembre de 2006 que durante setiembre de 2006 prestó servicios de apoyo en trámites en entidades como la Municipalidad Distrital de Jesús María, Registros Públicos y Notarias (foja 1624); sin embargo, no se ha presentado documentación alguna que acredite que estos trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer de la recurrente y, por tanto, que acrediten el cumplimiento del principio de causalidad en este caso en específico.
- Respecto a Ricardo Moreno Alcántara, de lo afirmado por la recurrente y de lo que se aprecia de los recibos por honorarios respectivos (fojas 1620 y 1799), se tiene que se le pagó por consultoría jurídica contable correspondiente a noviembre de 2006, siendo que este contratado también detalló en el documento de foja 1621 que los servicios que prestó se trataron de trámites realizados ante la Municipalidad Distrital de Jesús María y el Poder Judicial, pero al igual que en el caso anterior, no se ha presentado documentación alguna que acredite que estos trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer de la recurrente y, por tanto, que acrediten el cumplimiento del principio de causalidad en este caso en específico.
- En el caso de Luis Gonzáles Cacho, de lo argumentado por la recurrente y de los recibos por honorarios respectivos, se advierte que prestó servicios de asesoría, siendo que en algunos casos se indica "asesoría al rectorado", en otros "asesoramiento administrativo legal", y en otros "asesoramiento académico" o simplemente "asesoría" (fojas 1607 a 1612 y 1798). Asimismo, en los documentos que obran a fojas 1613 a 1618, el contratado señala el detalle de los servicios que prestó, entre ellos, levantamiento de información y formulación de estudios de factibilidad para maestrías a distancia, asesoría en temas de acreditación universitaria, opinión y sugerencias respecto de diversos proyectos de ley, así como en cuanto a la suscripción de convenios internacionales como el "Convenio Asociación Educativa Kyoday- Tokio – Japón" o el Convenio de Cooperación Científico – Técnica con la empresa gubernamental Geoessures de Ucrania; sin

<sup>12</sup> Cabe indicar que el contrato solo indica en la cláusula primera que el comitente "es una empresa para lo que requiere de asesoría técnica especializada en desaduanaje", y en la cláusula segunda que el locador "tiene conocimiento y experiencia en el rubro de Aduanas, especialmente en desaduanaje, que brinda permanentemente sus servicios a diversos clientes en forma independiente", esto es, se trata de términos genéricos, más aún, el caso del concepto por el que se emitió el comprobante de pago: "apoyo al rectorado".

*[Handwritten signatures]* 10



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

embargo, pese a haber sido requerida a tal efecto, tal como se ha dado cuenta anteriormente, la recurrente no ha proporcionado mayor documentación con relación al detalle de la prestación de servicios en este punto que logre acreditar que estos servicios cumplen con el principio de causalidad.

- En cuanto a Luis Delgado de la Flor Badaracco, de los respectivos recibos por honorarios, así como de lo manifestado por la recurrente (fojas 1596 a 1600 y 1797), se tiene que prestó servicios de "asesoría", siendo que de los documentos elevados por el contratado al Rector (fojas 1601 a 1605) se aprecia el detalle de estos servicios, correspondientes a asesoría empresarial en coordinación con la Oficina de Asesoría Legal, no obstante, no se ha presentado documentación alguna que acredite que estos trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer de la recurrente y, por tanto, que acrediten el cumplimiento del principio de causalidad en este caso en específico.
- Respecto a Miguel Eduardo Neumann Valenzuela, de los recibos por honorarios y de lo indicado por la recurrente se verifica que prestó servicios de "asesoría en seguridad institucional" (fojas 1589 a 1594 y 1797), siendo que a efecto del Registro Único de Contribuyentes esta persona se ha inscrito consignando como actividad principal a la actividad de investigación y seguridad (foja:1584) y en los documentos en los que éste da cuenta al Vicerrector Administrativo del trabajo realizado ha precisado que los servicios consistieron en analizar la seguridad de las instalaciones y efectuar una propuesta para mejorar las condiciones de trabajo en los laboratorios y aulas, habiéndose adjuntado copia del documento que contiene la citada propuesta, así como de otra documentación complementaria (Memo 48-8-R-VRA-SEG.UAP y cronograma de actividades), todo lo cual se aprecia a fojas 1585 a 1588, de lo que se tiene que en este caso la recurrente sí aportó documentación sustentatoria del servicio prestado por el cual se efectuó el gasto, habiéndose indicado que la vinculación del servicio tiene una relación con el quehacer de la recurrente en tanto a efecto de funcionar cabalmente debe cumplir con normas de seguridad, entre otras áreas, en los laboratorios y aulas, por lo que en atención a ello, en este punto, corresponde levantar el reparo.
- Respecto de Carlos Augusto Campos Rivas, la recurrente señala que éste prestó servicios de asesoría técnica y apoyo administrativo para tramitar ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones la autorización para la radiodifusión, lo que también se advierte del concepto por el que fue girado el Recibo por Honorarios N° 001-000121 (foja 1548). Sin embargo, la documentación sustentatoria presentada (fojas 1547 a 1555), está referida a la empresa Telened de Radiodifusión S.A.C., la cual habría tramitado ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones el cambio de ubicación de una planta transmisora y el aumento de potencia de estación de servicio de radiodifusión comercial por televisión en UHF en Lima, esto es, no se ha sustentado que se haya prestado el servicio por el que se giró el aludido servicio a la recurrente sino a una tercera empresa.
- En cuanto a Rosa Elvira Pease Solano, la recurrente alega que ésta prestó servicios de asesoría jurídica, lo que también se observa de los recibos por honorarios que obran a fojas 1541 a 1544, siendo que si bien en el documento que obra a foja 1545 la citada contratada informa al rector que dicho servicio se trató de asesoramiento en expedientes administrativos y judiciales ante el Poder Judicial, Ministerio Público y Municipalidad Distrital de Jesús María, no se ha presentado documentación alguna que acredite que estos trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer de la recurrente y, por tanto, que acrediten el cumplimiento del principio de causalidad en este caso en específico.
- Con relación al servicio prestado por Eliseo Talancha Crespo, se tiene que éste giró recibo por honorarios profesionales por asesoramiento legal y trámites administrativos ante la Municipalidad Distrital de Jesús María (foja 1496), lo que éste también indica en el documento que suscribe (foja 1497), pero no se ha presentado documentación alguna que acredite que estos trámites estuvieron referidos a actividades vinculadas con el quehacer de la recurrente y, por tanto, que acrediten el cumplimiento del principio de causalidad en este caso en específico.

*[Handwritten signatures]*



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que según lo señalado respecto a todos los casos de gastos de servicios observados, menos con relación al prestado por Miguel Eduardo Neumann Valenzuela, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la relación de tales servicios con la generación o el mantenimiento de la fuente productora de renta, en los términos en que este Tribunal entiende al principio de causalidad según los criterios antes esbozados, que contrariamente a lo indicado por la recurrente, no es que trasladen la carga de la prueba indebidamente al contribuyente sino que le exigen acreditar documentariamente el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que corresponde mantener el reparo en los puntos indicados, siendo que al haberse concluido que el gasto correspondiente al servicio prestado por Miguel Eduardo Neumann Valenzuela sí cumple con el principio antes citado, la Administración deberá efectuar la reliquidación respectiva.

### 3. Gastos por servicios de remoción de tierras – Cuenta Contable 632120

Que mediante el punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080001212 (foja 3636), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallaban en el Anexo Nº 06, adjunto al requerimiento: (fojas 3621 a 3628), debiendo presentar para ello, los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justificara la causalidad del gasto, esto es, su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto de 2008 (fojas 3551 y 3583), absolviendo lo solicitado, en el que señaló que los gastos por remoción de tierras correspondían a retribuciones pagadas a: Armando Maza Arévalo, Raúl Seminario Nuñez, Walter Alfredo Huancas Salinas, Max René Hoxsas Tapia, Alliot Carlos Hoxsas Tapia y Servicios Generales Covepa E.I.R.L., por trabajos de mantenimiento mensual de limpieza de las tierras, así como eliminación de elementos extraños presentes en las superficies, tales como piedras, raíces, basura y demás desperdicios en general en los terrenos de aquélla ubicados en: Piura, Mocúpe, Huancavelica, Cusco, La Oroya, Chincha, Trujillo, Ayacucho, Ica, Chiclayo, Arequipa y Pucallpa adjuntando los contratos y la documentación correspondiente, entre ellos, los comprobantes de retención.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento, la Administración indicó que la recurrente sólo presentó la documentación detallada en el Anexo Nº 04 (fojas 3599 a 3603), por lo que no demostró la causalidad del gasto, es decir, la vinculación de los referidos gastos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, procediendo a reparar la causalidad de éstos al amparo del primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/. 1 261 826,80.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1822), comunicando a la recurrente las observaciones que se realizaron en la fiscalización y señalando que de tener opinión en contrario a dichas conclusiones, debía manifestarlo por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y consignar la base legal respectiva.

Que en virtud del anotado requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre del 2008 (fojas 1755 a 1785) al que acompañó los recibos por honorarios emitidos por Armando Maza Arévalo y Raúl Seminario, así como los sustentos respectivos que consistieron en el proyecto del centro de investigación (fojas 1044 a 1051); y, en relación con el monto reparado alegó que a efecto evitar mayores controversias, adjuntaba una declaración jurada rectificatoria<sup>13</sup>, reconociendo el mayor Impuesto a la Renta determinado y que cumplió con pagar la multa por la comisión de la infracción tributaria establecida por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, incluyendo la rebaja del 70% a que aludía el artículo 179º de dicho código.

<sup>13</sup> La recurrente presenta fotocopia de la declaración jurada rectificatoria presentada mediante Formulario PDT 658 Nº 02001584 de 10 de octubre de 2008, y también fotocopia del pago de la multa realizada a través de la Boleta de Pago - Formulario 1662 Nº 002716028 de la misma fecha.

9      P      M      212



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (foja 1790 a 1819), la Administración señaló que en el Anexo Nº 04, adjunto a dicho resultado de requerimiento (foja 1795), se hizo un análisis por cada gasto requerido, indicando las razones por las que se consideraba no sustentada la causalidad de los referidos gastos, con la base legal respectiva; en consecuencia, determinó que la documentación presentada no desvirtuaba dicha observación, reparando, luego de lo meritudo en la fiscalización, la cantidad de S/. 12 277,77.

Que según lo actuado en la fiscalización el extremo del reparo que se ha mantenido corresponde a los servicios prestados por Armando Maza Arévalo y Raúl Seminario Núñez por conceptos de trabajos de nivelación, cercado de terreno de la Universidad Filial – Piura, sembrado de plantas ornamentales y traslado de tuberías al mencionado terreno.

Que en cuanto los referidos servicios la recurrente ha presentado los Recibos por Honorarios Nº 001-0164 y 001-0275 de 28 de abril de 2006, emitidos por los importes de S/. 6 444,44 y S/. 5 833,33, por los conceptos descritos precedentemente; el asiento contable de cancelación correspondiente a la transferencia bancaria Nº 150-10-2006 y la papeleta bancaria que acredita tal transferencia; así como el documento denominado "Centro de Investigación para el aprovechamiento de las zonas eriazas (CIPAZE)" emitido por el ingeniero Luis Alberto Ramírez Ramírez, en el que se describe el proyecto de implementación del centro de producción e investigación de la recurrente (Filial - Piura), en sus terrenos ubicados en el kilómetro 4 de la carretera Piura – Chulucanas, distrito de Castilla, provincia de Piura, con la finalidad de desarrollar sus actividades académicas y científicas en dicho lugar, para lo cual se requería cercar el terreno con hitos, contar con tuberías para bombear el agua desde su campus universitario a fin de la sobrevivencia de las plantas (sembrado, abonado, etc.), entre otros, habiéndose indicado expresamente que para ello contrataría los servicios de Armando Maza Arévalo y Raúl Seminario Núñez, entre otros, efectuando una descripción de las labores a realizar por tales personas que se condicen con las acciones descritas en los citados recibos por honorarios emitidos por aquéllos (fojas 1044 a 1051, 2876 a 2879 y 6145); en consecuencia, del análisis conjunto de los medios probatorios presentados se aprecia que los desembolsos antes mencionados sí cumplen con el principio de causalidad.

Que de acuerdo con lo expuesto, al ser evidente la vinculación de los referidos gastos con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta corresponde levantar el reparo.

#### **4. Gastos Otros – Cuenta Contable 632110**

Que mediante el punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080001212 (foja 3636), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallaban en el Anexo Nº 06, adjunto a dicho requerimiento (fojas 3621 y 3628), debiendo presentar para ello, los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justificara la causalidad del gasto, esto es, su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que en atención al aludido requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto del 2008 (foja 3559), en el que señaló que los gastos objetados correspondían a servicios "varios" que le fueron prestados y que variaban desde el "servicio de cuidado y alimentación de avestruces", traducciones de libros, actividades artísticas, presentaciones musicales hasta servicios para sus escuelas universitarias, como prótesis dentales, controles de plagas y agasajos en certámenes, adjuntando en todos los casos los respectivos comprobantes de pago, así como los recibos de caja correspondientes, entre otros.

Que en el punto 4 del Anexo Nº 01 al Resultado del Requerimiento Nº 0122080001212, la Administración indicó que la recurrente sólo presentó la documentación detallada en el Anexo Nº 05 (fojas 3597 y 3598), por lo que no demostró la causalidad del gasto, es decir, la vinculación de los referidos desembolsos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, reparando la causalidad de éstos al amparo del primer párrafo del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, por el importe de S/. 109 355,46.

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que posteriormente, en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1823) mediante el que comunicó a la recurrente las observaciones que se realizaron en la fiscalización, indicando que de tener opinión en contrario a dichas conclusiones, lo manifestara por escrito, que adjuntara la documentación sustentatoria correspondiente y que señalara la base legal respectiva.

Que la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre de 2008 (fojas 1755 a 1785) en el que alegó que reconocía los reparos por los gastos correspondientes a los proveedores Ortiz Isla Alfonso Manuel y Cartagena Bernaldes Wilmer Henry; y, respecto a los demás gastos objetados, presentó diversa documentación adicional, según lo detallado en el Anexo Nº 02, adjunto a dicho escrito (foja 1758), tales como informes, proyectos, copias de las inspecciones de trabajo, fotos, propagandas de eventos culturales, entre otros (fojas 805 a 1043).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (foja 1790 a 1819), la Administración señaló que en el Anexo Nº 5, adjunto al aludido resultado de requerimiento (foja 1794), se hizo un análisis por cada gasto requerido, indicando las razones por las que se consideraba no sustentada la causalidad de los referidos gastos, con la base legal respectiva; en consecuencia, determinó que la documentación presentada no desvirtuaba dicha observación, reparando, luego de lo meritulado en la fiscalización, la cantidad de S/. 10 888,89.

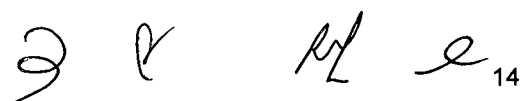
Que de conformidad con lo actuado en la fiscalización el extremo del reparo que se ha mantenido corresponde a los servicios prestados por Hernán Seminario Nuñez por concepto de trabajo de conexión, trabajos en el agua del centro de la Universidad (Filial – Piura); así como los servicios brindados por Carlos Augusto Campos Rivas correspondientes a gastos administrativos, trabajos y estudios en un terreno de Ica.

Que respecto a los servicios brindados por Hernán Seminario Nuñez, la recurrente ha presentado el Recibo por Honorarios Nº 001-000287 de 8 de junio de 2006, girado por la suma de S/. 4 777,78, en el que se detallan los conceptos antes mencionados; además, el documento denominado "Centro de Investigación para el aprovechamiento de las zonas eriazas (CIPAZE)", emitido por el ingeniero Luis Alberto Ramírez, Ramírez en el que se describe el proyecto de implementación del centro de producción e investigación de la recurrente (Filial - Piura), en sus terrenos ubicados en el kilómetro 4 de la carretera Piura – Chulucanas, distrito de Castilla, provincia de Piura, con la finalidad de desarrollar sus actividades académicas y científicas en dicho lugar, para lo cual se requería cercar el terreno con hitos, contar con tuberías para bombear el agua desde su campus universitario a fin de la sobrevivencia de las plantas (sembrado, abonado, etc.), entre otros, habiéndose indicado expresamente que para ello contrataría los servicios de Hernán Seminario Nuñez, entre otros, efectuando una descripción de las labores a realizar por dicha persona que coinciden con las acciones señaladas en el referido recibo por honorarios emitido por aquél (fojas 1038 a 1041); en consecuencia, del análisis conjunto de los medios probatorios presentados se advierte que el desembolso bajo análisis sí cumple con el principio de causalidad; por lo tanto, al haberse corroborado la vinculación de dicho gasto con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta corresponde levantar este extremo del reparo.

Que de otro lado, en cuanto a los servicios que habría prestado Carlos Augusto Campos Rivas, la recurrente sólo ha presentado copia del Recibo por Honorarios Nº 001-000218 de 11 de diciembre de 2006, emitido por el importe de S/. 6 111,11, en el que se describen las actividades precedentemente mencionadas, sin que hubiese acompañado alguna otra documentación, tales como contratos, proformas, informes, entre otros, que permitiese corroborar la vinculación de dicho gasto con la generación de la renta gravada y/o el mantenimiento de la fuente productora de renta (foja 1024); en consecuencia, al no haberse acreditado el cumplimiento del principio de causalidad procede mantener este extremo del reparo.

## **5. Gastos de servicios administrativos – Cuenta Contable 632101**

Que mediante el punto 4 del Anexo Nº 01 del Requerimiento Nº 0122080001212 (foja 3636), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallaban en el Anexo Nº 06 (específicamente en la foja

 14



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

3623)<sup>14</sup>, adjunto al requerimiento, debiendo presentar para ello, los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justificara la causalidad del gasto, así como su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto de 2008 (fojas 3551 a 3583), absolviendo lo solicitado, señalando respecto a los gastos administrativos que correspondían a diversos servicios tales como trabajos diversos de mantenimiento en sus filiales, honorarios mensuales pagados a la asistente social, gastos de mantenimiento de los equipos de radio, gestiones administrativas ante las distintas dependencias públicas y gastos administrativos de oficina.

Que en el Anexo Nº 6 del Resultado del Requerimiento Nº 0122080001212 (fojas 3594 a 3596), se detalló que la recurrente sólo presentó la documentación descrita en el referido anexo, no habiendo demostrado documentariamente la causalidad del gasto ni la vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, procediendo a reparar la suma de S/. 152 453,35.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1824), comunicando a la recurrente las observaciones que se realizaron en la fiscalización e indicando que de tener opinión en contrario a dichas conclusiones, debía manifestarlo por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y señalar la base legal respectiva.

Que la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre del 2008 (fojas 1755 a 1785), en el cual alegó que en el Anexo Nº 6, adjunto al referido escrito, presentaba determinada información adicional, en los términos indicados por el aludido requerimiento, entre ella, los recibos por honorarios e informes sobre las actividades realizadas, entre otra documentación que sustentaba los gastos reparados (fojas 424 a 804).

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (específicamente la foja 1803), la Administración señaló que, en el Anexo Nº 6, adjunto al anotado resultado de requerimiento, se hizo un análisis de cada gasto reparado (lo que se aprecia en las fojas 1792 y 1793), indicando las razones por las que se consideraban no sustentados los gastos solicitados, así como su base legal respectiva, en consecuencia, determinó que lo presentado documentariamente, tampoco demostraba la causalidad del gasto ni la efectiva prestación del servicio, así como tampoco sustentaba la vinculación de los referidos gastos con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, reparando la cantidad de S/. 63 433,36.

Que conforme se advierte dicho resultado de requerimiento, así como de la parte pertinente del valor impugnado, tal monto está compuesto por los gastos contabilizados por los servicios prestados por Carlos Campos Rivas<sup>15</sup>, habiendo la Administración señalado que la documentación presentada por la recurrente consignaba que los servicios prestados por la indicada persona correspondían a la empresa Telened de Radiodifusión S.A.C., esto es, a un tercero, por lo que la Administración ratificó su reparo.

Que a fojas 424 a 446 obran los recibos por honorarios emitidos por Carlos Campos Rivas, así como los informes emitidos por éste detallando los servicios por los que fueron emitidos, de los que se aprecia que se trata de un ingeniero electrónico que emitió tales comprobantes a la recurrente por conceptos como gastos administrativos por oficina externa de radiodifusión, transporte de personal y equipo para instalación de Radio Chepén, gastos de instalación de estaciones de radiodifusión en Chimbote, Trujillo y Chepén, operación y administración del Canal 39 UHF y TV Comercial Huánuco, asesoría técnica y apoyo administrativo para la preparación de expedientes técnicos para solicitar licencias al Ministerio de Transportes y Comunicaciones en radiodifusión, pruebas finales de operatividad y cobertura para instalación de Radio FM en Juanjuí, entre otros.

Que tal como la Administración ha dejado constancia en el resultado de sus requerimientos de fiscalización y se verifica en autos, la recurrente no presentó mayor documentación sobre este reparo que la antes

<sup>14</sup> Cabe preciar que según se advierte del total de recibos por honorarios reparados, el importe inicial respecto al cual se solicitó sustento fue de S/. 152 453,00.

<sup>15</sup> Quien giró 15 recibos por honorarios que totalizan la indicada suma.



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

señalada, en tal sentido, no ha demostrado en autos su vinculación con las radios y canales antes citados, ni haber sido la promotora de los aludidos expedientes ante el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, por lo que no ha acreditado la vinculación de su actividad con los servicios por los que se pagó a Carlos Campos Rivas, siendo que al no haberse sustentado el principio de causalidad, corresponde mantener el reparo.

## 6. Gastos de servicios por docencia – Cuenta Contable 632102

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122080001212 (foja 3636), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, al margen del comprobante de pago, los gastos que se detallaban en el Anexo N° 06 (fojas 3621 y 3622), adjunto al requerimiento, debiendo presentar para ello, los contratos por servicios, comprobantes de pago, medios de pago, papeleta de depósito en el caso de detracciones y toda la documentación sustentatoria correspondiente que justificara la causalidad del gasto, así como su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente presentó un escrito el 28 de agosto de 2008 (fojas 3551 a 3583 y 6154), absolviendo lo solicitado, en el que señaló respecto a estos gastos, que correspondían a profesores universitarios no incluidos en planillas por el dictado de congresos, simposios, diplomados cursos específicos en maestrías y doctorados, tal como constaba en la documentación que presentó a la Administración, añadiendo que evidentemente se trataban de gastos propios de una universidad, por lo que no cabía reparar la deducibilidad de este tipo de gastos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122080001212 (foja 3611), se detalló que la recurrente sólo presentó la documentación descrita en el Anexo N° 7 al referido resultado del requerimiento (fojas 3589 a 3593), la cual no demostraba documentariamente la causalidad del gasto ni su vinculación con la generación de renta y el mantenimiento de la fuente, reparando la suma de S/. 206 811,87.

Que posteriormente, en virtud del artículo 75° del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento N° 0122080001582 (foja 1790 a 1823), comunicando a la recurrente las observaciones realizadas en la fiscalización e indicándole que, de tener opinión en contrario a dichas conclusiones en este punto, debía manifestarlo por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y consignar la base legal respectiva.

Que la recurrente presentó un escrito de 10 de octubre de 2008 (fojas 1755 a 1785 y 6140), indicando que en el Anexo N° 4, adjunto al referido escrito (fojas 1755 y 1756), presentó información adicional en los términos indicados por el aludido requerimiento, entre ella, los recibos por honorarios de las personas que prestaron servicios de docencia, actas de calificación y de asistencia, material publicitario de los cursos dictados, sílabos, entre otra diversa documentación que sustentaba los gastos incurridos (fojas 186 a 417).

Que en el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° 0122080001582 (fojas 1790 y 1791), la Administración hizo un análisis por cada gasto requerido, indicando las razones por las que se consideraban no sustentados, determinando que lo presentado documentariamente, tampoco demostraba la causalidad del gasto ni la vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, por lo que al amparo del primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, reparó la cantidad de S/. 62 359,97 (foja 1802).

Que tal como se advierte del citado anexo, que sustenta el valor en este extremo, dicho monto está compuesto por los gastos contabilizados por los servicios prestados por Rodolfo Ramal Calderón, Luis Ubaldo Cueva Jiménez, Gloria E. Meza Hernández de Castillo, Teodoro Hampe Martínez, Víctor Vásquez Gonzáles, Elmer Danilo Barrón Pastor, Hilda Angélica Del Carpio Ramos, Taide Cecilia Durand Tejeda, Zenobio Efraín Torres Choque, Salomé Machaca Ccopa y Elva Anita Alfaro Chávez.

Que de autos se tiene lo siguiente:

- Respecto al servicio prestado por Rodolfo Ramal Calderón, el Recibo por Honorarios N° 0002-000080 (foja 403) señala que fue emitido por dictado de curso en Doctorado en Educación en la Escuela de





# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Postgrado – Filial Piura, siendo que también obra en autos el Acta de Notas del curso “Seminario de Historia y Filosofía Universitaria”<sup>16</sup> que indica como profesor al citado prestador del servicio (foja 402), documentos que acreditan que el pago se efectuó respecto de un gasto vinculado al quehacer principal de la recurrente, cual es la prestación de servicios educativos a nivel universitario, por lo que está acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, correspondiendo que se levante el reparo en este extremo.

- En el caso de Luis Ubaldo Cueva Jimenez, a foja 400 obra el recibo por honorarios girado por éste por concepto de dictado de curso en Doctorado en Administración en la Escuela de Posgrado – Filial Piura, siendo que a fojas 388 a 399 obran el syllabus del curso “Teoría de la Administración Estratégica” consignando como docente al mencionado prestador del servicio, así como el Acta de Notas de dicho curso, documentos que acreditan que el pago se efectuó respecto de un gasto vinculado al quehacer principal de la recurrente, cual es la prestación de servicios educativos a nivel universitario, por lo que está acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, correspondiendo que se levante el reparo en este extremo.
- En cuanto a Gloria E. Meza Hernández de Castillo, a foja 386 obra el recibo por honorarios que emitió por el dictado del curso Especial de Titulación – Módulo “Derecho Constitucional”, siendo que como documentación sustentatoria se ha presentado documentación que acredita que la recurrente organizó el VII Curso Especial de Titulación Profesional para obtener el Título Profesional de Abogado, en cuyo módulo I se dictaron 20 horas de Derecho Constitucional, siendo que incluso se ha adjuntado el programa del citado curso, la publicidad en prensa escrita respectiva y la lista de los inscritos y sus notas respectivas (fojas 372 a 385), no obstante, dicha documentación no acredita que la persona que emitió el comprobante de pago objeto de observación haya sido docente de tal curso, por lo que en este caso concreto no se ha acreditado la relación de causalidad entre el servicio y el quehacer de la recurrente, correspondiendo que se mantenga el reparo.
- Con relación a Teodoro Werner Hampe Martínez, a fojas 358 y 359 obran los Recibos por Honorarios Nº 001-00218 y 001-00227, girados por éste por la asignatura dictada de Seminario de Historia y Filosofía Universitaria en el Doctorado en Educación, siendo que el primer recibo corresponde a la sede Iquitos y el segundo a la sede Lima, habiéndose acompañado solamente (foja 357) el documento emitido por el Coordinador de Post Grado de la sede Iquitos sobre la asistencia del citado docente respecto a la asignatura “Seminario de Historia y Filosofía”, de lo que se tiene que con relación al primer comprobante mencionado se ha acreditado la relación de causalidad, mas no en el segundo caso, al no haberse aportado prueba alguna, por lo que corresponde levantar el reparo al gasto sustentado en el Recibo por Honorarios 001-00218 y mantenerlo en lo demás que contiene.
- Respecto a Víctor Vásquez Gonzáles, a foja 330 obra el recibo por honorarios emitido por dictado de Curso de Titulación – Módulo Finanzas, siendo que a fojas 325 a 329 obra el sílabo del citado módulo del que se aprecia que el profesor es el indicado prestador del servicio, asimismo, consta la carta del Decano de la Facultad de Ciencias Administrativas, Económicas, Contables y Financieras que hace referencia al aludido docente, el curso que tiene a su cargo, las horas y remuneración respectiva, todo lo cual acredita que el pago se efectuó respecto de un gasto vinculado al quehacer principal de la recurrente, cual es la prestación de servicios educativos a nivel universitario, por lo que está acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, correspondiendo que se levante el reparo en este extremo.
- A foja 302 obra el recibo por honorarios emitido por Elmer Danilo Barrón Pastor por concepto de dictado en el Curso Especial de Titulación – Módulo “Filosofía del Derecho”, siendo que se ha presentado documentación que acredita que la recurrente organizó el XII Curso Especial de Titulación Profesional para obtener el Título Profesional de Abogado, en cuyo módulo I se dictaron 20 horas de Filosofía del Derecho, incluso se ha adjuntado el programa del anotado curso, en cuya nómina de docentes no se encuentra la persona que emitió el aludido recibo por honorarios, lo que tampoco se observa del sílabo respectivo (fojas 272 a 301), de modo que dicha documentación no acredita que la persona que emitió el

<sup>16</sup> Cabe precisar que según consta a foja 1791, la propia Administración hace referencia a que tal acta cuenta con el referendo de la Escuela de Posgrado.

*[Firmas manuscritas]* 17



# Tribunal Fiscal

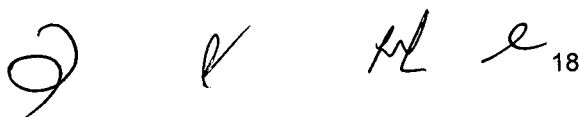
Nº 05510-8-2013

comprobante de pago objeto de observación haya sido docente de tal curso<sup>17</sup>, por lo que en este caso concreto no se ha acreditado la relación de causalidad entre el servicio y el quehacer de la recurrente, correspondiendo que se mantenga el reparo en este extremo.

- En el caso de Hilda Angélica Del Carpio Ramos, obra a foja 261 el recibo por honorarios que emitió por concepto de dictado de curso en el Doctorado de Administración en la Escuela de Postgrado – Filial Piura, obrando además a fojas 255 a 260 el sílabo del curso "Investigación en Administración" de dicho Doctorado, del cual se advierte que la persona que emitió el mencionado comprobante de pago figura como docente de dicho curso, de lo que se tiene que el pago se efectuó respecto de un gasto vinculado al quehacer principal de la recurrente, cual es la prestación de servicios educativos a nivel universitario, por lo que está acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, correspondiendo que se levante el reparo en este extremo.
- A foja 249 obra el recibo por honorarios emitido por Taide Cecilia Durand Tejeda, del que se aprecia que el concepto fue el dictado de Curso de Titulación para optar por el Grado de Abogado – Filial Arequipa, siendo que como documentación sustentatoria se ha presentado la propaganda o brochure del Curso Especial de Titulación Profesional para Optar el Título de Abogado en Puno (foja 253), así como el documento denominado "Los contenidos" que solo describe los módulos del curso y un acta de notas del curso "Derecho Procesal Penal, que pertenece al Curso Especial de Titulación pero de la sede Cuzco (fojas 250 a 252), de lo que se concluye que la documentación presentada no acredita que la persona que emitió el comprobante de pago objeto de observación haya sido docente del curso por el que emitió el comprobante, por lo que en este caso concreto no se ha acreditado la relación de causalidad entre el servicio y el quehacer de la recurrente, correspondiendo que se mantenga el reparo.
- En el caso de Zenobio Efraín Torres Choque, a fojas 245 y 246 obran los recibos por honorarios emitidos por el concepto de dictado de curso de Titulación para optar por el Título de Abogado – Filial Arequipa. Si bien la recurrente adjuntó la propaganda o brochure del citado curso en la Filial Arequipa, así como el documento denominado "Los Contenidos" que hace referencia a los módulos del curso en mención (fojas 242 a 244), tal documentación resulta insuficiente para acreditar que la persona que emitió el comprobante de pago objeto de observación haya sido docente del curso por el que emitió dicho comprobante, por lo que en este caso concreto no se ha acreditado la relación de causalidad entre el servicio y el quehacer de la recurrente, correspondiendo que se mantenga el reparo en este extremo.
- Según se indica a foja 1790, Salomé Machaca Ccopa emitió el recibo por honorarios observado por concepto de apoyo al Curso de Titulación de Estomatología de la Filial Cusco, siendo que los documentos que la recurrente ha presentado no acreditan que exista relación de causalidad entre el servicio prestado y su quehacer, más aun cuando, tal como se aprecia a fojas 237 a 239, los documentos presentados solo evidencian que se desarrolló un Curso de Titulación para obtener el Título Profesional de Cirujano Dentista en la Filial Arequipa, mas no se refieren a la participación concreta de la persona que indica prestó los servicios reparados, por lo que corresponde mantener el reparo.
- A fojas 224 y 225 obran los recibos por honorarios emitidos por Elva Anita Alfaro Chávez por concepto de evaluación del I y II Módulo del XII Curso Especial de Titulación para abogados en la Facultad de Derecho, así como de dictado y evaluación del Módulo II del XVIII Curso Especial de Titulación para Abogados; sin embargo, la recurrente no ha presentado documentación sustentatoria de la relación de causalidad entre la persona que emitió dichos comprobantes de pago y los gastos que pretende deducir, siendo que solo se ha limitado a presentar la propaganda o brochure del curso que organizó en la Filial Arequipa para optar por el Título Profesional de Abogado, del cual no se advierte la plana docente que participó en él, por ejemplo, motivo por el cual, corresponde mantener el reparo.

Que de acuerdo con lo expuesto, respecto al reparo a los gastos no deducibles que es objeto de autos, conforme con el análisis efectuado, se han levantado, en cuanto a los gastos de asesoría consignados en la Cuenta 632108, el referido al servicio prestado por Miguel Eduardo Neumann Valenzuela, el reparo a los gastos por servicios de remoción de tierras – Cuenta 632120, con relación al reparo denominado "Gasto

<sup>17</sup> Por el contrario, se advierte que el docente asignado a tal curso es Milton O. Pastor Neyra.

 18



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Otros – Cuenta 632110”, el correspondiente al servicio prestado por Hernán Seminario Núñez, y en cuanto a los gastos por servicios de docencia, los referidos a los servicios prestados por Rodolfo Ramal Calderón, Luis Ubaldo Cueva Jiménez, Teodoro Werner Hampe Martínez, Víctor Vásquez Gonzáles e Hilda Angélica Del Carpio Ramos, manteniéndose los demás reparos, lo que implica que la Administración deberá reliquidar el importe de los gastos que la recurrente podía deducir en el ejercicio 2006 teniendo en cuenta lo resuelto por esta instancia y, en tal medida, reliquidar el importe de este extremo del valor emitido.

Que finalmente, cabe indicar que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración habría pretendido invertir la carga de la prueba sobre la causalidad de los servicios antes mencionados, debiendo haber sido aquélla quien pruebe que no existió causalidad; pues respecto al principio de causalidad este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 08278-4-2012 y 06072-5-2003, entre otras, que los contribuyentes deben sustentar documentariamente el destino de tales gastos a fin de entender cumplido dicho principio; advirtiéndose en el caso de autos que la recurrente para ciertos gastos sí presentó documentación sustentatoria en virtud de la cual se levantaron dichos extremo de los reparos, mientras que en otros casos no lo hizo, por lo que tales aspectos de los reparos se han mantenido, de conformidad con lo expuesto en los considerandos precedentes.

## **Reparo por utilización del crédito por reinversión en educación**

Que la Administración repara la aplicación del crédito tributario por reinversión según el Decreto Legislativo Nº 882<sup>18</sup> y su reglamento, aprobado por Decreto Supremo Nº 047-97-EF, en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2006, período en el que señala que tal beneficio no se encontraba vigente de acuerdo con lo dispuesto por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que en el punto 1 del Requerimiento Nº 0122080001211 (fojas 3872 y 3873), se solicitó a la recurrente que sustentara por escrito, contable y documentariamente, la suma de S/. 26 341 233,00 consignada en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 como crédito por reinversión en educación contra el Impuesto a la Renta determinado en el ejercicio, teniendo en cuenta lo previsto por la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario<sup>19</sup>, según la cual dicho beneficio no se encontraba vigente en el ejercicio fiscalizado, pues caducó el 31 de diciembre de 1999, siendo que de tener opinión en contrario debía sustentarlo por escrito con la base legal y documentación sustentatoria respectiva.

Que adicionalmente, la recurrente debía indicar de acuerdo con el Anexo Nº 1 del aludido requerimiento, por qué realizó el cálculo de su crédito por reinversión sobre el monto ejecutado del programa de reinversión, teniendo en cuenta lo señalado por el artículo 13º del Decreto Legislativo Nº 882 que refiere que la reinversión de la renta reinvertible corresponde a la reinversión de la renta o utilidad de libre disposición, aquella renta que la Junta General de Accionistas, puede acordar o decidir su distribución capitalización o reinversión, requiriéndole sustentar ello por escrito y con la base legal respectiva, y precisando el motivo por el cual consideró como rentas reinvertibles, montos que superaban a la renta contable o utilidad de libre disposición.

Que la recurrente presentó un escrito el 31 de julio de 2008 (fojas 3640 a 3844 y 6139), absolviendo lo solicitado, en el que, sobre la vigencia del crédito por reinversión en educación, arguyó lo siguiente:

- Existe contradicción en la Administración ya que tiene expedientes en trámite en los que se han cuestionado las Resoluciones de Intendencia Nº 025-014-0003784/SUNAT, 025-014-0002631/SUNAT, 025-014-002630/SUNAT y 025-014-0002501/SUNAT, que han desconocido parte de su derecho al crédito por reinversión en educación, debido a que aquélla considera que dicho beneficio tiene como límite “la renta neta disponible por cada ejercicio”.
- El Ministerio de Educación mediante el Decreto Supremo Nº 016-2004-ED, publicado el 29 de octubre de 2004, aprobó su Texto Único de Procedimientos Administrativos, reconociendo la plena vigencia del

<sup>18</sup> Publicada en 1996 y vigente a partir del 1 de enero de 1997.

<sup>19</sup> Según la cual, toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo, se entenderá otorgado por tres (3) años. No hay prórroga tácita.

 19



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

citado crédito al incluir el Procedimiento Nº 62: Programas de Reinversión, además, la Oficina de Asesoría Jurídica de dicho ministerio ha emitido a su favor Constancias de Ejecución de Programas de Reinversión en los años 2003, 2006 y 2008.

- La misma "cartilla de instrucciones del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2005" de la SUNAT, consigna expresamente como vigente al referido crédito.
- La nueva posición de la Administración, según la cual el crédito ha caducado, afecta la seguridad jurídica y la teoría de los actos propios.
- Si bien la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario es posterior a la regulación de los incentivos establecidos por el Decreto Legislativo Nº 882, esto no implica que los alcances de los incentivos tributarios otorgados en ésta última se tengan que ceñir a los alcances del Código Tributario debido a que la anotada ley es específica y no general.
- El objetivo de la citada norma del Código Tributario es evitar que se incluyan exoneraciones y beneficios tributarios abiertos en las denominadas leyes "ómnibus"<sup>20</sup>, caso que no es el de autos.
- El Decreto Legislativo Nº 882 regula una finalidad permanente, tal como se acredita en el artículo 5º de su reglamento, el cual dispone expresamente que el crédito no utilizado en un ejercicio gravable puede aplicarse contra el Impuesto a la Renta de ejercicios gravables futuros hasta agotarse.
- La naturaleza temporal de las exoneraciones y beneficios tributarios no obsta para que sea el mismo legislador el que decida establecer una exoneración o beneficio en forma indeterminada, permanente o por un plazo mayor, siempre que esta decisión quede plasmada de manera expresa en normas con rango de ley.<sup>21</sup>
- El inciso f.4 del numeral 13.3 del artículo 13º del reglamento de la ley en mención, prevé que la ejecución de los programas de reinversión debe llevarse a cabo en un plazo máximo de 5 años, vencido el cual éste deberá ser actualizado, lo que denota la voluntad del legislador de que la norma rija no solo por 3 años, sino en forma indefinida.

Que por otro lado, sobre los supuestos límites del crédito por reinversión en educación, en el mismo escrito la recurrente alude lo siguiente:

- Desconoce los argumentos por los cuales la Administración señala que el crédito por reinversión en educación se encuentra limitado a la "renta contable o utilidad de libre disposición", ya que ello no se encuentra contemplado en el texto del Decreto Legislativo Nº 882 ni en su norma reglamentaria.
- La Administración considera supeditada la aplicación del referido crédito al hecho que la institución educativa particular tuviera utilidades, sin embargo, la norma no diferencia este aspecto, ni contempla condicionamiento alguno para el goce del beneficio.
- El crédito no utilizado en un ejercicio gravable puede ser aplicado contra el Impuesto a la Renta en los ejercicios siguientes hasta agotarlo, de lo que se infiere que no se requiere generar utilidades, pues inclusive generando pérdidas tributarias, el beneficio puede aplicarse.
- El crédito no tiene una limitación de carácter cuantitativo al no haberse establecido parámetros adicionales en la ley promocional para su aplicación.

<sup>20</sup> Con esta denominación alude a cualquier ley a la cual se le agrega una parte tributaria concediendo estos beneficios sin perseguir finalidad alguna y mermando de esa manera el erario público, en la medida que se otorgan de manera irrestricta.

<sup>21</sup> La recurrente invoca la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 272-2002-AA/TC que establece: "La Constitución no ha constitucionalizado ningún impuesto, ni tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser o no, objeto de regulaciones fiscales. En consecuencia, el Estado, a través de sus órganos constitucionales competentes, es libre de crear la clase de impuesto que considere atendible, sin más límites que los que emanen del propio texto constitucional y fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su artículo 74º".

20



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

- El anotado crédito tiene naturaleza sui generis, dado que no pertenece a la categoría de los créditos sin derecho a devolución o con derecho a devolución, ni tiene rasgos que se asemejen a éstos, resultando claro que no hay limitación ni condicionamiento alguno para su aplicación siempre que el contribuyente haya realizado efectivamente la reinversión y haya cumplido con presentar su proyecto ante el Ministerio de Educación.

Que por su parte, la Administración en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001211 (fojas 3845 a 3871) repara la aplicación de este crédito por los siguientes fundamentos:

- De acuerdo con el último párrafo de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo Nº 816, publicado el 20 de abril de 1996 y vigente a partir del día siguiente de su publicación, toda exoneración o beneficio tributario concedido sin señalar plazo se entendería otorgado por 3 años. No hay prorrogación tácita. Igual tenor existe en la Norma VII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, publicado el 18 de agosto de 1999, vigente a partir del día siguiente de su publicación.
- Héctor Villegas afirma que las "exenciones y beneficios tributarios" son hechos o situaciones descritos hipotéticamente en normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Este autor diferencia los conceptos de "exención tributaria" y "beneficio tributario", siendo el primero la desconexión entre hipótesis y mandato de manera total sin surgir deuda ni sujeto pasivo alguno; y, el segundo, la desconexión parcial, siendo distintos los nombres que las leyes tributarias asignan a estos beneficios.
- El Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 017246 sostuvo que el término "exenta" está referido al contribuyente en el sentido de exoneración, y que los beneficios tributarios son tratamientos diferenciados que se otorgan a favor de determinadas zonas geográficas o ciertos sectores para promocionar su desarrollo, en ese sentido, el concepto genérico del beneficio tributario involucra a la exoneración, los reintegros tributarios, las reducciones de tasas, etc.
- Invoca la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 559-4-97 que se pronunció sobre la diferencia entre inafectación y exoneración, y respecto a la Resolución Nº 186-1-77, invocada por la recurrente, menciona que no es aplicable pues se discute una exoneración o inafectación contenida en la antigua Ley Universitaria.
- Expone la importancia del principio de reserva de ley en el caso de beneficios tributarios que deriva de la propia Constitución, pues su creación, modificación o extinción está sujeta a este principio. Bajo esta premisa, se sustenta la necesidad de establecer límites a la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar el principio de igualdad en la tributación, por lo que no es posible una exoneración o beneficio tributario otorgado *ad infinitum*, siendo que en caso que la norma no disponga un plazo de vigencia se aplicará el plazo supletorio que dispone el Código Tributario.
- Concluye que es de aplicación el referido plazo supletorio de vigencia de 3 años, por lo que se repara el monto de S/. 26 341 233,00 (que incluye S/. 34 084,00 de saldo anterior correspondiente al pago a cuenta del período enero de 2003, que al modificarse la aplicación del crédito por reinversión, se aplicará en su correspondiente ejercicio) utilizado por la recurrente en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 como crédito por reinversión en educación, por cuanto este beneficio tributario no es de aplicación para este ejercicio al no encontrarse vigente por haber vencido el aludido plazo de 3 años.
- En cuanto al límite del crédito por reinversión en educación sobre la renta reinvertible, la renta reinvertible corresponde a la renta o utilidad de libre disposición, aquella renta que la Junta General de Accionistas puede acordar o decidir su distribución, capitalización o reinversión, de esta forma, la norma no se refiere a la renta imponible porque ésta no se encuentra a disposición de los accionistas para ser reinvertida.
- La renta reinvertible es la parte de la utilidad que es de libre disposición que servirá para ejecutar la reinversión, por lo que la norma no alude a la renta imponible porque ésta no está a disposición de los

21



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

accionistas para ser reinvertida, siendo el objeto de ésta última servir de base de cálculo para el Impuesto a la Renta.

- Según el Diccionario Enciclopédico de Guillermo Cabanellas, reinversión significa: *“En términos mercantiles, aplicación de ganancias o beneficios a ampliación o mejor de la empresa”*. en consecuencia, los créditos por reinversión debían ser calculados en función a la utilidad contable que el contribuyente hubiera obtenido.

Que finalmente, al considerar que para el ejercicio 2006, materia de fiscalización, no se tiene saldo del ejercicio anterior para aplicarse contra los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, se determinaron intereses referenciales por tal concepto, según se detalla en el Anexo Nº 2 al Resultado del Requerimiento Nº 0122080001211 (foja 3845).

Que en virtud del artículo 75º del Código Tributario, la Administración emitió el Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1820 a 1823), comunicando a la recurrente las observaciones que se realizaron en la fiscalización, indicando que de tener opinión en contrario a dichas conclusiones, debía manifestarlo por escrito, adjuntar la documentación sustentatoria correspondiente y señalar la base legal respectiva.

Que la recurrente presentó un escrito el 10 de octubre de 2008 (fojas 1755 a 1785 y 6118) en el cual reiteró los argumentos previamente vertidos en el escrito de 31 de julio de 2008, incidiendo en que el crédito por reinversión en educación se encontraba plenamente vigente y no tenía un límite cuantitativo, entendiendo a la renta reinvertible como la utilidad contable de libre disposición, por cuanto dicho límite no estaba expresamente contemplado en el Decreto Legislativo Nº 882 ni su norma reglamentaria.

Que en el Resultado del Requerimiento Nº 0122080001582 (fojas 1790 a 1819), la Administración se ratificó en los argumentos antes señalados, concluyendo que el Decreto Legislativo Nº 882 y su norma reglamentaria no precisaban un plazo máximo de vigencia para que los contribuyentes puedan acogerse al beneficio del crédito por reinversión en educación, por lo que se debía recurrir a la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, entendiéndose que el mencionado beneficio fue concedido por 3 años, a partir de la fecha de vigencia de las disposiciones tributarias que regulan su aplicación en la determinación del Impuesto a la Renta. Así, consideró que la fecha de inicio de vigencia del anotado beneficio fue el 1 de enero de 1997, por lo que el plazo de 3 años se cumplió el 31 de diciembre de 1999, sin posibilidad de prórroga tácita, por ende, reparó el crédito aludido por el importe de S/. 26 341 233,00.

Que de la misma manera, se ratificó en la determinación de los intereses referenciales de los pagos a cuenta del ejercicio 2006.

Que sobre el particular, el artículo 13º del Decreto Legislativo Nº 882, Ley de Promoción de la Inversión en Educación, dispone que las instituciones educativas particulares que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30 por ciento del monto reinvertido, y que los programas de reinversión cuyas características, así como la forma, plazo y condiciones para el goce del beneficio, serían establecidos por el reglamento correspondiente, deberían ser presentados a la autoridad competente del sector educación con copia a la SUNAT, con una anticipación no menor a 10 días hábiles al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, entendiéndose automáticamente aprobados con su presentación.

Que de conformidad con los artículos 5º y 8º del Decreto Supremo Nº 047-97-EF, que aprobó normas reglamentarias de las disposiciones tributarias aplicables a las instituciones educativas particulares, el crédito a que se refería el artículo 13º de la citada ley, era el treinta por ciento del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, el que podía ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la institución receptora o de la institución reinversora, así como contra los pagos a cuenta del indicado impuesto, y que la parte del crédito no utilizada en un ejercicio podría aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo.

Que el 15 de enero de 2013 se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” la sentencia de 5 de noviembre de 2012 del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 04700-2011-PC/TC, en los seguidos por la

22



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

recurrente, esto es, Universidad Alas Peruanas S.A., en la que dicho colegiado reconvirtió el proceso de cumplimiento en uno de amparo por violación del derecho de propiedad al verificar que se cumplieron con los requisitos establecidos en el fundamento 9 de la sentencia recaída en el Expediente Nº 07873-2006-PC/TC, declarando fundada la demanda presentada por la recurrente contra el Ministerio de Economía y Finanzas y la SUNAT, indicando que, en consecuencia, se reconocía el crédito tributario por reinversión en educación que hubiera realizado desde el año 1997 a la actualidad y la validez de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación como resultado de la aplicación automática de los programas de reinversión de conformidad con el artículo 13.2 del Decreto Supremo Nº 047-97-EF, asimismo, se señaló que se dejaba sin efecto cualquier acto de ejecución, medida coercitiva o cobranza y, en general, cualquier acto administrativo contra la recurrente que se originara en el desconocimiento del crédito tributario por reinversión en educación realizado por ésta desde el año 1997 hasta la actualidad y en el desconocimiento de los actos administrativos emitidos por el Ministerio de Educación.

Que de igual manera, tal sentencia estableció que era inaplicable a la recurrente el primer párrafo del Artículo Único de la Ley Nº 29766<sup>22</sup>.

Que la aludida sentencia, en su fundamento 13, refiere que: *"En el presente caso, la Quinta Disposición Final del Decreto Legislativo Nº 882 establece que las disposiciones vinculadas al beneficio tributario de crédito por reinversión en educación entrarían en vigencia a partir del 1 de enero de 1997, omitiendo señalar de manera expresa un plazo de vigencia para el referido beneficio tributario. Entonces, en atención a los señalado en el fundamento anterior y de acuerdo con lo establecido en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, vigente al momento de expedirse el Decreto Legislativo Nº 882, podría entenderse que el beneficio tributario de crédito por reinversión en educación estuvo vigente por 3 años, es decir, hasta el 31 de diciembre de 1999. Sin embargo; si bien la regla general es que las leyes tributarias que no establezcan plazo de duración alguna para la vigencia de los beneficios tributarios se sujetan al plazo máximo establecido por el Código Tributario (3 años para el presente caso); lo cierto es que esta regla admite excepciones, las cuales deben ser evaluadas teniendo en cuenta el caso concreto"*.

Que seguidamente en su fundamento 14 expone: que *"Bajo este marco situacional, es obvio que si la finalidad del beneficio tributario otorgado por el Decreto Legislativo Nº 882 es la promoción de la inversión en educación, este beneficio no puede entenderse otorgado sólo por el plazo máximo de 3 años; sino, hasta que el legislador, en base a su misma potestad tributaria por la que otorgó el beneficio, la derogue cuando ya no considere factible promover la inversión en educación; por lo menos, en función de beneficios tributarios. De allí que el Estado, teniendo en cuenta que la norma en cuestión aún se encuentra vigente, ha actuado frente a la recurrente. (...) En consecuencia, no puede sostenerse que el Decreto Legislativo Nº 882 no se encuentra vigente, pues su vigencia es más que evidente, en tanto su despliegue normativo se patentiza secuencialmente en el transcurso del tiempo, generando con ello los beneficios que dispone la norma"*.

Que la Primera Disposición Final de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley Nº 28301, preceptúa que los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos, según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación de ellos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad, asimismo, la Segunda Disposición Final indica que los Jueces y Tribunales sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional.

Que por su parte, el Artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, Ley Nº 28237, Control Difuso e Interpretación Constitucional dispone que cuando exista incompatibilidad entre una norma constitucional y otra de inferior jerarquía, el juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme con la Constitución, y que los

<sup>22</sup> El cual estableció: *"Precísase que los beneficios tributarios a los que hace referencia el artículo 2º del Decreto Legislativo Nº 1087, Decreto Legislativo que apruebas Normas en Educación para el Mejor Aprovechamiento de los Acuerdos de Promoción Comercial, respecto de aquellas entidades educativas que no han sido incluidas en dicho artículo, caducaron a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1087 y respecto del Impuesto a la Renta al 31 de diciembre del ejercicio 2008 por tratarse de un tributo de periodicidad anual"*.



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme con la interpretación de ellos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional.

Que de acuerdo con lo establecido por las anotadas normas, el Tribunal Fiscal, en su calidad de tribunal administrativo, se encuentra vinculado por lo resuelto por el Tribunal Constitucional y obligado a observar estrictamente lo dispuesto en las resoluciones dictadas por él.

Que así también resulta pertinente precisar que las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, que no constituyen precedente vinculante, también tienen fuerza vinculante<sup>23</sup> respecto, entre otros, de los órganos administrativos, por lo que como se ha hecho mención este Tribunal se encuentra vinculado por el criterio adoptado por el Tribunal Constitucional en la sentencia antes glosada, criterio recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00026-1-2007, 04487-5-2007 y 05851-2-2007, entre otras.

Que de lo expuesto se tiene que en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional expedida en el Expediente Nº 04700-2011-PC/TC, es de aplicación a la recurrente el crédito tributario por reinversión en educación respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006.

Que ahora bien, además de la vigencia el aludido crédito, la Administración también reparó la forma en que éste había sido calculado, correspondiendo que se emita pronunciamiento en esta instancia sobre tal punto<sup>24</sup>.

Que la recurrente sostiene que la Administración pretende "crear" un límite cuantitativo al crédito tributario por reinversión en educación, supeditando su aplicación a la existencia de "renta contable o utilidad de libre disposición" a pesar de que el Decreto Legislativo Nº 882 y su norma reglamentaria no indican ello en ningún extremo.

Que el artículo 13º del Decreto Legislativo Nº 882, prescribe que las instituciones educativas particulares que reinviertan total o parcialmente su renta reinvertible en sí mismas o en otras instituciones educativas particulares, constituidas en el país, tendrán derecho a un crédito tributario por reinversión equivalente al 30 por ciento del monto reinvertido. Asimismo, el artículo 5º del Decreto Supremo Nº 047-97-EF, norma reglamentaria, prevé que el crédito a que alude el artículo 13º de la referida ley, es el treinta por ciento del monto efectivamente invertido en la ejecución de un programa de reinversión, el que podrá ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de la institución receptora o de la institución reinversora, así como contra los pagos a cuenta del indicado impuesto, y que la parte del crédito no utilizada en un ejercicio podrá aplicarse contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes hasta agotarlo.

Que tal como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en la sentencia antes citada, el crédito tributario por reinversión en educación tiene la naturaleza de incentivo tributario, siendo que de las normas glosadas se advierte que se busca un determinado comportamiento de parte del contribuyente, en específico que éste reinvierta su renta con fines educativos. De igual manera, es importante precisar que conforme se colige del artículo 5º del anotado reglamento, el crédito no utilizado en un ejercicio gravable, puede ser aplicado contra el Impuesto a la Renta de los ejercicios siguientes, inclusive puede ser aplicado con posterioridad al plazo otorgado para la ejecución del programa de reinversión que es de 5 años, hasta agotarlo, lo que se infiere que el crédito no se pierde si no es usado en un determinado ejercicio.

<sup>23</sup> Tal criterio fue establecido en la sentencia recaída en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional señaló en su fundamento 42 que "Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley Nº 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos".

<sup>24</sup> Es del caso indicar que la sentencia del Tribunal Constitucional dispuso, en cuanto a sus efectos, que cualquier cuestionamiento a una eventual liquidación o reliquidación de la deuda debía ventilarse en la vía correspondiente, pues ella solo se ha pronunciado sobre las razones por las cuales el beneficio tributario controvertido no podía ser negado a la recurrente.





# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que de conformidad con lo expuesto precedentemente, se entiende que tienen derecho a un crédito por reinversión, equivalente al 30% del monto reinvertido, aquellas instituciones educativas particulares que reinvierten total o parcialmente su "renta reinvertible" en sí mismas o en otras instituciones educativas, siendo relevante determinar a qué se refiere el concepto de "renta reinvertible" antes mencionado.

Que para tal efecto, se debe tener en consideración que la determinación de utilidades de las instituciones antes indicadas se origina a partir de la diferencia entre los ingresos provenientes de sus actividades y los costos vinculados con dichos ingresos, lo que da lugar a la utilidad bruta, contra la cual se deducen los gastos operativos y a dicho resultado (utilidad operativa), se le suman o restan otros ingresos o gastos<sup>25</sup>, generándose así la utilidad antes de impuestos, a la que se le descuentan las obligaciones a las que están sometidas las aludidas instituciones por disposiciones legales, tales como las laborales<sup>26</sup> y societarias<sup>27</sup>, que correspondan<sup>28</sup>.

Que luego de lo expuesto en el considerando anterior, el remanente obtenido, si lo hubiere, constituye la utilidad obtenida de libre disposición, siendo ésta el monto al que el Decreto Legislativo Nº 882 y su norma reglamentaria se refieren como "renta reinvertible", ya que sólo cabe reinvertir las ganancias o utilidades que tienen la característica de ser de libre disposición<sup>29</sup>.

Que dicha conclusión guarda congruencia con la naturaleza de beneficio del crédito bajo análisis, el cual tiene un fin promocional, a saber, fomentar la reinversión de las utilidades obtenidas por las entidades educativas en servicios educativos para así modernizar el sistema educativo, en lugar de distribuirlas entre los socios de dichas entidades.

Que en tal sentido, carece de sustento lo alegado por la recurrente, respecto a que la aplicación del mencionado crédito no tiene limitación ni condicionamiento alguno, pues conforme se ha señalado precedentemente la naturaleza de dicho beneficio es incentivar la reinversión total o parcial de las utilidades de libre disposición obtenidas por dichas entidades, por lo que su aplicación sí se encuentra supeditada a la obtención de dichas utilidades.

Que en consecuencia, corresponde considerar que la base de cálculo del crédito tributario por reinversión en educación corresponde al monto efectivamente reinvertido, de acuerdo con el programa de reinversión aprobado por el Ministerio de Educación en cumplimiento de los requisitos legales establecidos; monto que está constituido por la suma proveniente de la utilidad de libre disposición de la recurrente, destinada al financiamiento del programa de reinversión.

Que conforme con los argumentos esgrimidos, el crédito tributario por reinversión en educación es de aplicación a la recurrente en el ejercicio 2006 en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional antes citada, sin embargo, habiendo la Administración también observado la base de cálculo tomada en cuenta para la aplicación de tal crédito, corresponde que se reliquide el monto del reparo a la aplicación de este crédito en los términos expuestos.

Que finalmente, respecto de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0016932, cabe indicar que habiéndose mantenido reparos a los gastos deducibles, levantado otros, así como reconocido -con las características antes indicadas- la aplicación del crédito tributario por reinversión en educación, procede que la Administración reliquide el monto de la deuda tributaria por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 contenida en dicho valor.

<sup>25</sup> Constituidos, por ejemplo, por los conceptos de ingresos diversos, ingresos financieros, ingresos excepcionales, gastos diversos, gastos financieros y gastos excepcionales.

<sup>26</sup> Por ejemplo la obligación de la participación de los trabajadores en las utilidades.

<sup>27</sup> Por ejemplo las reservas legales.

<sup>28</sup> Cabe precisar que para efecto de establecer el concepto de "renta reinvertible" no resulta pertinente descontar el monto del Impuesto a la Renta a pagar, que existiese, toda vez que el referido concepto sirve de base para el cálculo del crédito tributario por reinversión, el cual se aplica como crédito contra el mismo impuesto.

<sup>29</sup> A mayor abundamiento, de acuerdo con el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas el término "reinversión" significa: "En términos mercantiles, aplicación de ganancias o beneficios a ampliación o mejora de la empresa".



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

## **Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016933 a 012-003-0016944**

Que las referidas resoluciones de determinación (fojas 5883 y 6063 a 6107), fueron emitidas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, al considerarse que la recurrente no tenía saldo a favor del ejercicio anterior para aplicar, producto del reparo al crédito tributario por reinversión en educación declarado y aplicado en la casilla 136 "Crédito por Reinversiones" de su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, en la que se consignó el importe de S/. 26 341 233,00.

Que dado que según se ha analizado anteriormente con motivo de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0016932, sobre este punto, la Administración deberá reliquidar el importe del citado crédito, determinando el que resulte aplicable conforme con los criterios antes establecidos, lo que tendrá una directa incidencia en los valores bajo análisis emitidos por pagos a cuenta, corresponde declarar fundada la apelación presentada en este extremo a efecto que la Administración reliquide, de ser el caso, el monto de los intereses aplicables de acuerdo con lo resuelto por la presente resolución.

## **Resolución de Multa Nº 012-002-0014720**

Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953<sup>30</sup>, dispone que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que conforme con la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada por Decreto Legislativo Nº 953<sup>31</sup>, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido ó 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, entre otros.

Que la Nota 15 de la aludida Tabla, refiere que el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo o saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida declarada y el que se debió declarar.

Que la nota en mención, señalaba que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, sería la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio; y para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que la aludida nota agregaba que en caso se declare un saldo a favor, crédito u otro concepto similar correspondiendo declarar un tributo, el monto de la multa sería el 50% de la suma del tributo omitido y el monto declarado indebidamente como saldo a favor, crédito u otro concepto similar.

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0014720 (fojas 6061 y 6062) fue emitida por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del anotado código y se sustenta en los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0016932, cuyo importe, conforme se ha indicado precedentemente, debe ser recalculado atendiendo a lo resuelto por este colegiado, por lo que corresponde que la Administración proceda igualmente respecto de la mencionada resolución de multa en función al monto al que vaya ascender el tributo omitido respectivo o el saldo o crédito indebidamente determinado.

<sup>30</sup> El Decreto Legislativo Nº 953 entró en vigencia el 6 de febrero de 2004.

<sup>31</sup> Vigente de 6 de febrero de 2004 a 31 de marzo de 2007.

 26



# Tribunal Fiscal

Nº 05510-8-2013

Que para efecto del cálculo del monto de la sanción, corresponde que la Administración tenga en cuenta los conceptos de tributo o saldo determinado indebidamente, así como el procedimiento para establecer el importe de la sanción previsto por la Tabla I de Infracciones y Sanciones, aprobada por Decreto Legislativo Nº 953, vigente a la fecha de comisión de la infracción<sup>32</sup>.

Con las vocales Izaguirre Llampasi, Zúñiga Dulanto, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

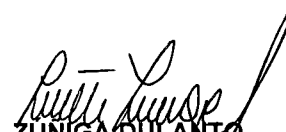
## RESUELVE:

Declarar **FUNDADA** la apelación interpuesta contra la resolución ficta denegatoria del recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación Nº 012-003-0016932, en el extremo referido a los gastos no deducibles, específicamente, respecto a los gastos de asesoría prestados por Miguel Eduardo Neumann Valenzuela, gastos por servicios de remoción de tierras – Cuenta 632120, el servicio prestado por Hernán Seminario Núñez correspondiente al reparo denominado “Gastos Otros – Cuenta 632110”, y en cuanto a los gastos por servicios de docencia, los referidos a los servicios prestados por Rodolfo Ramal Calderón, Luis Ubaldo Cueva Jiménez, Teodoro Werner Hampe Martínez, Víctor Vásquez González e Hilda Angélica Del Carpio Ramos, así como con relación a la vigencia del crédito por reinversión en educación, asimismo, contra las Resoluciones de Determinación Nº 012-003-0016933 a 012-003-0016944 y la Resolución de Multa Nº 012-002-0014720, e **INFUNDADA** en los demás extremos, debiendo la Administración reliquidar el importe de la deuda contenida en los valores impugnados conforme con lo expuesto por la presente resolución.

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

  
HUERTAS LIZARZABURU  
VOCAL PRESIDENTA

  
IZAGUIRRE LLAMPASI  
VOCAL

  
ZUNIGA DULANTO  
VOCAL

  
Quintana Aquehua  
Secretaria Relatora  
HL/SQ/RM/VB/schl

<sup>32</sup> El 27 de marzo de 2007 la recurrente presentó la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 mediante Formulario PDT 658 Nº 150066066, que posteriormente fue rectificada a través de la declaración jurada presentada mediante Formulario PDT 658 Nº 02001584 (fojas 5231 a 52534 y 5298 a 5303).