



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

EXPEDIENTE : 5638-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 18 de noviembre de 2015

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007227 de 29 de febrero de 2008, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831, emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, y la Resolución de Multa N° 012-002-0007672, girada por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene, en relación con el reparo por gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, que de acuerdo con lo previsto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta corresponde probar que un gasto es necesario para producir la renta o para mantener la fuente y que su deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley para que proceda su deducción, y además requiere que dichos gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada y que cumpla con criterios de razonabilidad, entre otros. Invoca el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 657-4-97, 684-2-99 y 8481-3-2001, según el cual el principio de causalidad es de carácter amplio pues permite la sustracción de erogaciones que no guardan una relación de necesidad de manera directa; sin embargo, requiere que se cumplan con criterios adicionales como que los gastos sean normales de acuerdo con el giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros.

Que refiere, en cuanto al servicio prestado por terceros (consultoría) para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica, que es propietaria de dicho bien conforme lo ha acreditado durante la etapa de fiscalización con las Fichas Registrales N° 000162 y 010204, por lo que la falta de registro contable sobre la propiedad de dicho terreno no puede ser óbice para que se desconozca el gasto en mención, ya que las normas tributarias no exigen tal anotación para la aceptación del gasto.

Que precisa que, dado que las decisiones que toman las empresas influyen de manera determinante en su rentabilidad, procedió a celebrar un contrato con la empresa

para que efectúe la valuación del aludido terreno, analizando, entre otros, las fortalezas y desventajas del terreno y su valor actual, lo que le permitió optar por mantener la propiedad de dicho bien. En ese sentido, si bien la realización de la mencionada valuación no generó renta de manera directa contribuyó a que tomase una decisión acertada y no enajenase dicho bien en un momento incorrecto pues ello le hubiese generado perjuicio económico y hubiese afectado su rentabilidad; por lo tanto, el citado gasto era necesario, a fin de determinar el destino del bien, y razonable, para efecto de tomar decisiones que maximicen el uso de recursos e incrementen o mantengan la fuente productora de renta. En consecuencia, era evidente que el gasto materia de análisis cumplía con el principio de causalidad.

Que manifiesta, sobre los servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismol", que presentó los comprobantes de pago respectivos a fin de acreditar la causalidad del gasto correspondiente al mencionado servicio, dado que la Administración no le solicitó que acreditase la realidad del gasto con la presentación del informe elaborado por el tercero, sino que cuestionó el principio de causalidad.

¹ Hoy Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que indica que la realización del citado estudio tuvo como finalidad evaluar la posibilidad de comercializar el producto "pepto bismol" en el mercado peruano, lo que constituía una decisión relevante considerando el giro de su negocio, ya que el hecho de introducir al mercado un nuevo producto determinaba si incrementaba o disminuía la fuente productora de renta; por lo tanto, era necesario que adoptase una decisión óptima en relación con dicho producto, siendo que el resultado del anotado estudio determinó que aún no era pertinente ampliar la gama de productos que comercializaba.

Que alega que el gasto correspondiente al referido estudio resultó necesario para tomar una decisión adecuada y evitar la generación de pérdidas, por lo que su deducción debe ser aceptada ya que cumple con el principio de causalidad, así como con los criterios de normalidad, razonabilidad y proporcionalidad. Cita la aplicación del criterio contenido en la Resolución N° 05355-1-2002.

Que señala, respecto al reparo por gastos no deducibles, específicamente sobre el gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, que dichos desembolsos corresponden al programa denominado "Honor al éxito", los cuales se encuentran debidamente acreditados pues durante el procedimiento de fiscalización presentó las órdenes bancarias por la emisión de cheques de gerencia en favor de los estudiantes universitarios ganadores de dicho programa.

Que afirma que el programa "Honor al éxito" es llevado a cabo con la colaboración del consorcio de universidades del país y a través de él selecciona a los mejores estudiantes previamente inscritos vía correo electrónico y los invita a participar en un seminario de especialización en negocios y quienes obtienen las mejores calificaciones se hacen acreedores a premios, tales como, reconocimiento público de premiación, participación en un seminario, ceremonia de entrega de premios, premios en efectivo y la experiencia de intercambio u oferta laboral en la empresa.

Que sostiene que el mencionado desembolso se encuentra dirigido a optimizar su política de reclutamiento de personal altamente calificado y contar con una base de datos de los mejores estudiantes del país, por lo que considera que el programa "Honor al éxito" forma parte del proceso de selección y contratación de personal y además contribuye a la construcción de una buena imagen, lo que le permite ostentar una posición privilegiada en el mercado peruano. En tal sentido, el proceso de contratación de personal, indistintamente de la modalidad que adopte, resulta ser una actividad normal en el desarrollo de una empresa, y, en su caso específico, también resultaba proporcional y racional con la magnitud de la empresa, por lo que considera que el reparo no se encuentra arreglado a ley.

Que manifiesta, en relación con el reparo por servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa, que durante el procedimiento de fiscalización cumplió con presentar las facturas emitidas por Dinámica Profesional Consultores S.A. - Drake Beam Morin Perú (en adelante DBM Perú) a fin de acreditar la fehaciencia de los servicios brindados por dicha empresa en favor de sus ex trabajadores, y también acompañó los convenios de terminación de contrato de trabajo de mutuo disenso en los que se estableció el rubro denominado "Beneficios convencionales", en virtud del cual debía asumir los servicios de recolocación u "outplacement" en favor de sus ex trabajadores por el plazo de un año, que se computaba desde el cese y hasta un año después o hasta que se inicie una nueva relación de trabajo dependiente, lo que ocurriese primero, siendo además que no se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización la Administración hubiese cuestionado la realidad o fehaciencia de la operación en cuestión.

Que indica que durante el ejercicio 2003 implementó un plan de reestructuración de personal, que implicó la terminación de vínculos laborales con algunos trabajadores, entre otras medidas, que debía ser manejado de manera reservada a fin de no crear un clima laboral de tensión y descontento, por lo que contrató los servicios de "outplacement" brindados por la empresa DBM Perú para minimizar el impacto adverso que dicho plan pudiese tener en los trabajadores y ofrecerles mayores oportunidades de ser recolocados en otras empresas cuando el vínculo laboral con ella acabase y así evitar contingencias laborales.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que aduce que si bien los servicios de "outplacement" son brindados por el plazo de un año a partir del cese o hasta que la persona inicie una nueva relación de trabajo, lo que ocurra primero, lo cierto es que este tipo de servicio y sus características se deriva específicamente del vínculo laboral de los trabajadores y es bajo dicha situación que aquellos obtienen el derecho de utilizarlos una vez producido el cese; por lo tanto, el gasto correspondiente a los anotados servicios cumple con el principio de causalidad pues resulta necesario a fin de mantener la fuente productora de renta, a su personal en un ambiente adecuado de trabajo y su buena imagen en el mercado y además es normal en procesos de reestructuración que implican reducción de personal y razonable al guardar congruencia con su nivel de ingresos.


Que sostiene, sobre el reparo por "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente, que en el marco de la política salarial ideó el sistema de "stock options", que consistió en otorgar al trabajador una opción para comprar un número determinado de acciones de la empresa P&G Internacional (casa matriz de la recurrente), a un precio fijo, y luego de transcurrido un período de tiempo posterior al otorgamiento de la opción (período de maduración) el trabajador podía decidir ejercer la opción otorgada y, si a dicha fecha el valor de las acciones estaba por encima del precio fijado al tiempo de la concesión de la opción el trabajador solo debía pagar el citado precio fijado, mientras que la diferencia entre dicho precio y el precio de mercado era asumido por la recurrente, es decir, si el trabajador adquiría las acciones de la casa matriz a un precio menor al de mercado, la diferencia para completar el valor de mercado sería pagada por la recurrente.

Que asimismo, precisa que en los casos en que, por mutuo acuerdo, se resolvía la relación laboral con trabajadores a quienes había otorgado el derecho a adquirir las referidas acciones y, al tiempo del cese, no habían ejercido aún la opción, les concedió la posibilidad de ejercerla a más tardar en un plazo máximo de cinco años siguientes al cese. Así, afirma que el beneficio que representa el sistema de "stock options" para los trabajadores y ex trabajadores se deriva de la relación jurídica laboral sostenida con ellos, y constituye una obligación contractual a su cargo (y no a cargo de su matriz), cuyo incumplimiento podía generar demandas en su contra, por lo que resulta deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado. Añade que el beneficio en referencia califica como renta de quinta categoría para los citados beneficiarios y, en tal sentido, constituye gasto deducible para el empleador, conforme con el criterio previsto en el Informe N° 158-2003-SUNAT/2B000.

Que aduce, en cuanto al reparo por pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros (costo), que según lo previsto por el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta la Administración posee la facultad de comparar el valor al que los contribuyentes efectúan sus transacciones con el valor de mercado y en caso advirtiese sobrevaluación o subvaluación podía justarlo tanto para el adquirente como para el transferente; sin embargo, no se aprecia de la referida norma que la recurrente se encontrase obligada a realizar una tasación previa por cada venta de bienes de su activo fijo. Añade que si la Administración objeta la diferencia entre el valor de venta y el costo computable de los bienes enajenados (pérdida) debe, necesariamente, sustentar su afirmación mediante un informe técnico.

Que refiere que el reparo en mención no se encuentra arreglado a ley debido a que la Administración procedió a efectuar la acotación sin verificar si el valor de venta de la operación en cuestión correspondía o no al valor de mercado, limitándose a fundamentar su acotación en el hecho que no se presentó tasación, es decir, sin acreditar la existencia de subvaluación de ventas, por lo que corresponde revocar dicho reparo.

Que anota, respecto a la provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley, que las deudas que comprenden la provisión deducida como gasto en el ejercicio acotado tienen la naturaleza de deudas incobrables y se encuentran perfectamente identificadas y determinadas, es decir, no se trata de una provisión genérica, sino específica que debe ser tomada en consideración para efecto de establecer la renta neta del ejercicio materia de análisis.

 3



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que arguye que cumplió con el requisito establecido por el numeral ii) del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que figura en el Libro de Inventarios y Balances N° 02 (legalizado el 7 de marzo de 2005), en forma discriminada, el monto de la provisión de cobranza dudosa que dedujo en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003. Además, menciona que el requisito antes señalado es de carácter formal y no constitutivo, cuyo incumplimiento solo puede acarrear la comisión de una infracción pero de modo alguno puede implicar una restricción del derecho a deducir como gasto una provisión que cumple con el requisito de fondo de estar comprendida por cuentas específicas con carácter de incobrables.

Que sostiene que la finalidad del requisito previsto por el numeral ii) del inciso f) del artículo 21° del citado reglamento es la identificación de las cuentas que conforman la provisión, lo que es logrado a través de su efectiva anotación discriminada en el Libro de Inventarios y Balances o, de ser el caso, en los libros complementarios y auxiliares, independientemente de si dichos libros se encuentran legalizados o no.

Que menciona que los requisitos contenidos en el inciso f) del artículo 21° del reglamento antes señalado, en el entendido que estos tuvieran el carácter de constitutivos, ilegalmente establecerían requisitos adicionales no previstos en el inciso i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que su exigencia supondría una flagrante vulneración a los principios de jerarquía normativa y de legalidad, por lo que debe interpretarse que tales requisitos constituyen exigencias reglamentarias no constitutivas. Cita el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2788-4-2003, según la cual se deja abierta la posibilidad de acreditar las cuentas a las que corresponde la provisión con "otra documentación adicional".

Que alega que según diversa jurisprudencia del Tribunal Fiscal el requisito de la anotación discriminada de las cuentas incobrables en el Libro de Inventarios y Balances es una formalidad que persigue acreditar la existencia y realidad de las cuentas provisionadas, que se puede obtener por medios análogos o que otorguen igual seguridad. Añade que carece de sustento lo manifestado por la Administración respecto a que al haber sido legalizado el Libro de Inventarios y Balances N° 02 el 7 de marzo de 2005 la anotación de las cuentas de cobranza dudosa no otorga derecho a deducir la provisión respectiva en el ejercicio 2003.

Que sostiene que con la dación del Decreto Legislativo N° 969, se eliminó la capitalización de los intereses moratorios, por lo que a partir de 25 de diciembre de 2005 y hasta el 15 de marzo de 2007 la actualización de la deuda tributaria se debía realizar sobre la base del tributo o multa impaga y no sobre la deuda capitalizada existente al 31 de diciembre de 2005. Añade que si bien la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, vigente a partir de 16 de marzo de 2007, estableció que para las deudas generadas con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 969 el concepto "tributo impago" incluía a los intereses moratorios al 31 de diciembre de 2005, este nuevo concepto recién debía aplicarse a partir del 16 de marzo de 2007, pues de lo contrario se afectaría el principio de irretroactividad de las normas. Por lo tanto, solicita que se reliquide el importe de la resolución de multa cuestionada aplicando los intereses moratorios durante el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, sobre la base de la multa impaga y no sobre la deuda capitalizada existente al 31 de diciembre de 2005.

Que de otro lado, la Administración señala, en relación con el reparo por gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta, que está compuesto por dos aspectos impugnados por la recurrente, como son, los servicios prestados por terceros (consultoría) por la valuación de un terreno que no forma parte de los activos fijos de aquella y los servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismol", los cuales ascienden a S/. 8 655,00 y S/. 142 441,62, respectivamente.

Que refiere, en cuanto al servicio prestado por terceros (consultoría) para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica, que le requirió a la recurrente, mediante

 4



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Requerimiento N° 0150550006398 (foja 1633), que presentase el voucher correspondiente al ingreso de dicho terreno a la contabilidad de la empresa que habría sido adquirido bajo la modalidad de adjudicación por remate en pago de deuda de cliente, así como los asientos contables relacionados con la adquisición e ingreso de dicho activo a la empresa; sin embargo, aquella no cumplió con lo solicitado a pesar de tener la carga de la prueba al afirmar que el gasto objetado estaba referido a un bien que formaba parte de su activo fijo, siendo insuficiente para la deducción del gasto la alegación de que estos cumplen el principio de causalidad, teniendo la recurrente la obligación de presentar pruebas idóneas que sustenten su afirmaciones. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01086-1-2003 y 00017-5-2004.



Que indica que en el caso de autos la recurrente no demostró con la documentación pertinente que el gasto reparado tenía vinculación con la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora de renta, es decir, no acreditó la relación de causalidad, conforme lo establece el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que procedió a mantener dicho reparo.

Que manifiesta, en relación con los servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismo!", que la recurrente no acreditó que el gasto incurrido se haya efectuado para la investigación del anotado producto, ya que aquella solo presentó los escritos de 17 de agosto y 27 de setiembre de 2005, los comprobantes de pago objetados y un folleto donde se describen las propiedades del mencionado producto, pero no acompañó documentación adicional, como un informe con los resultados obtenidos en la investigación de mercado del anotado producto, que demostrase que el referido gasto cumplió con el principio de causalidad, por lo que procedió a mantener el reparo en mención. Invoca la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 07578-8-2014, 20928-4-2012 y 03708-1-2004.

Que señala, respecto al reparo por gastos no deducibles, específicamente sobre el gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, que dichos desembolsos califican como actos de liberalidad de acuerdo con lo previsto por el artículo 37° e inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que los beneficiarios, es de decir, los estudiantes premiados, no forman parte de la planilla de la recurrente, motivo por el que considera que tales gastos no se encuentran vinculados con la obtención o producción de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora.

Que manifiesta, en relación con el reparo por servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa, que tales desembolsos realizados por la recurrente no se encuentran vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas o mantener la fuente productora dado que están referidos a servicios de asesoría profesional a ex trabajadores. Añade que de la revisión de la documentación proporcionada por la recurrente, tal como las facturas correspondientes a los servicios objetados así como los convenios de terminación de contrato de trabajo por mutuo disenso, determinó que los gastos vinculados a conocer una nueva oferta de trabajo por parte de sus ex trabajadores corresponden a erogaciones que provienen de consideraciones personales ajenas a la actividad gravada del negocio y que forman parte de los costos que demanda una recolocación, por lo que estos deberían ser asumidos directamente por la persona interesada. En tal sentido, al no existir ningún vínculo entre la recurrente y los beneficiarios de los aludidos servicios y tampoco ninguna resolución de la autoridad del trabajo que disponga dicho beneficio en cumplimiento de una norma laboral, los gastos en cuestión califican como una liberalidad, siendo que aquella no cumplió con demostrar que dichos servicios resultaban necesarios para producir y mantener la fuente.

Que adicionalmente, invoca la aplicación del criterio contenido en la sentencia de 10 de marzo de 2011, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de la República de Colombia - Radicación N° 2500-23-27-000-2006-00788-01 (16966), en la que esta estableció que no apreciaba la vinculación de un gasto por capacitación a personas que ya no laboraban para la empresa con el mejor desarrollo de esta, debido a que no obraban en autos pruebas sobre el tipo de

  5



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

capacitación, ni el beneficio obtenido por aquella; y, además solicita que se tenga en cuenta lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02763-4-2010 y 01601-3-2010.

Que sostiene, sobre el reparo por *“stock options”* o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente, que si bien esta última se comprometió contractualmente con sus trabajadores al momento del cese a respetar el beneficio de que estos mantuviesen su opción de acciones futuras que les fueron entregadas por un período de tiempo, pudiendo ejercer esta durante el plazo de vigencia de la opción o dentro de los cinco años siguientes después de su fecha de separación, lo que ocurriese primero, la obligación asumida por aquella no califica como un gasto deducible al no destinarse a actividades afines con la generación de renta gravada, toda vez que en el período acotado ya no existía ningún vínculo laboral entre la recurrente y los beneficiarios y tampoco existía resolución de autoridad del trabajo que dispusiese dicho beneficio en cumplimiento de una norma laboral.

Que añade que el beneficio obtenido por los ex trabajadores (diferencia entre el valor original de la acción y el valor de mercado pagado efectivamente) no constituía un monto que la recurrente debía pagar debido a que era la matriz la encargada de recuperar las acciones emitidas a los ex trabajadores, por lo que correspondía a aquella asumir los anotados gastos (diferencia entre el valor original de las acciones y el valor de mercado pagado efectivamente); en consecuencia, los desembolsos por concepto de *“stock options”* efectuados por la recurrente no resultaban necesarios para la producción y mantenimiento de la fuente productora de renta gravada; y, en tal sentido, no cumplían con el principio de causalidad.

Que alega que si bien la recurrente menciona que el aludido beneficio constituyó renta de quinta categoría para sus ex trabajadores, el tratamiento otorgado por estos últimos no hace que el gasto materia de análisis sea deducible, dado que no cumple con el principio de causalidad y califica como un acto de liberalidad. Invoca la aplicación del criterio contenido en la sentencia de casación STS 2234/2013 de 6 de mayo de 2013 emitida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo Español, que analizó un caso de opción de acciones y determinó que tales gastos fiscalmente no eran deducibles para efecto del Impuesto sobre Sociedades, así como en la sentencia N° 04802/2012 de 8 de junio de 2015 emitida por la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Audiencia Nacional de España; y, asimismo, solicita que se tenga en cuenta el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01755-1-2006².

Que aduce, en cuanto al reparo por pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros (costo), que la recurrente no cumplió con presentar medios probatorios que acreditasen que los citados bienes fueron transferidos a valor de mercado, y tampoco detalló las características de dichos bienes a fin de corroborar si la aludida transferencia se efectuó a valor de mercado y si el importe de la pérdida deducida por tal concepto era correcta, a pesar de haber sido requerida expresamente para ello. Invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 523-5-2001, que mantuvo el reparo efectuado al no haberse sustentado el valor de venta y, en consecuencia, no se podía determinar el monto de la pérdida que finalmente correspondía ser deducida.

Que anota, respecto al reparo por provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley, que la exigencia de anotación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances previsto en la normatividad del Impuesto a la Renta está vinculado y guarda coherencia con la obligación de llevar este último según lo previsto por el Código de Comercio, entendiéndose por tanto la necesidad de que se registren dichas provisiones de manera detallada y no genérica.

Que arguye que si bien la recurrente anotó la provisión de la cuenta de cobranza dudosa del ejercicio 2003 en el Libro de Inventarios y Balances N° 02, en forma discriminada, dicho libro fue legalizado recién el 7 de marzo de 2005, fecha posterior al cierre del ejercicio acotado, por lo que no permite

² La mencionada resolución fue objeto de impugnación por el contribuyente y el recurso de casación formulado por él fue declarado infundado mediante sentencia emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el Expediente N° 2579-2010 LIMA (fojas 1924 a 1926).

   6



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

corroborar que la provisión se encontraba discriminada y anotada en dicho libro al 31 de diciembre de 2003, toda vez que antes de su legalización no puede entenderse que se hubiese producido su apertura, por lo que resultaría materialmente imposible que en el supuesto antes señalado se cumpla con los requisitos de forma, registro y tiempo establecidos por la normatividad del Impuesto a la Renta, dado que antes de dicha legalización solo existirían anotaciones en documentos simples que no tienen la calidad de libros o registros contables. En tal sentido, al no haber acreditado la recurrente el cabal cumplimiento del requisito previsto por el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para provisionar como deudas de cobranza dudosa del ejercicio 2003 el importe acotado y, por ende, deducirlo como gasto, procedió a mantener el citado reparo.

Que adicionalmente, solicita la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10796-2-2013 y 7070-4-2013.

Que sostiene que la resolución de multa impugnada fue emitida como consecuencia de los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado y dado que estos resultan procedentes corresponde mantener la aludida multa. Además, precisa que debido a que la recurrente impugnó la multa y no canceló el total del 50% de dicha multa no le resulta aplicable el Régimen de Incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario.

Que como resultado de la fiscalización iniciada a la recurrente mediante Carta N° 040011137870-01 SUNAT³ y Requerimiento N° 241350, notificados el 21 de diciembre de 2004⁴ (fojas 589 y 659), la Administración reparó la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, por concepto de gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta (servicios prestados por terceros para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica, servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismol" y gastos de penalidad por arrendamiento de departamento), gastos no deducibles (gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa y "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente), gastos sin documentación sustentatoria, gastos de ejercicios anteriores no pagados en el ejercicio, gastos activables, gastos de viaje no sustentados, pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros (costo), rebaja a las cuentas de ingresos y provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley; y, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 y la Resolución de Multa N° 012-002-0007672 (fojas 1566 a 1603 y 1605).

Que la recurrente interpuso reclamación parcial contra la citada resolución de determinación y de multa, esto es, únicamente las impugnó en el extremo referido a los reparos por gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta (servicios prestados por terceros para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica y servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismol"), gastos no deducibles (gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa y "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente), pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros y

³ Vinculada con la Orden de Fiscalización N° 040011137870 (foja 658).

⁴ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953. Dicha norma disponía que la notificación de los actos administrativos se realizaría por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y que el acuse de recibo debía contener, como mínimo: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe la notificación, así como la firma o la constancia de la negativa; y (v) Fecha en que se realiza la notificación.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley⁵, el que fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia Nº 0150140007227 (fojas 1671 a 1699).

Que la recurrente interpuso recurso de apelación contra lo resuelto por la Administración, centrando su impugnación en los reparos antes mencionados⁶; en ese sentido, la controversia en el caso de autos consiste en establecer si los citados reparos así como la multa vinculada a estos se encuentran arreglados a ley⁷.

Resolución de Determinación Nº 012-003-0007831

• **Gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta**

Que según el primer párrafo del artículo 37º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 054-99-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 1154-2-2000 y 8634-2-2001, entre otras, que el citado artículo 37º recoge el principio de causalidad de los gastos, que es la relación que debe establecerse entre los gastos y la generación de renta o el mantenimiento de la fuente, noción que en la legislación nacional es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, por lo que corresponde aplicar criterios adicionales como que los gastos sean normales para la actividad que genera la renta gravada, así como que cumplan con los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con los ingresos del contribuyente, así como analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación y se acredite su destino.

Que asimismo, este Tribunal ha indicado en las Resoluciones Nº 08318-3-2004 y 3058-3-2012, entre otras, que para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso.

a) Servicios prestados por terceros para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica:

Que el artículo 725º del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial Nº 010-93-JUS, señala que la ejecución forzada de los bienes afectados se realiza por remate y adjudicación.

Que asimismo, el artículo 727º del citado código establece que la ejecución forzada concluye cuando se hace pago íntegro al ejecutante con el producto del remate o con la adjudicación, o si antes el ejecutado paga íntegramente la obligación e intereses exigidos y las costas y costos del proceso.

Que según el artículo 739º del mencionado código, antes de la modificación introducida por Decreto Legislativo Nº 1069, en el remate de inmueble el juez ordenaría, antes de cerrar el acta, que el adjudicatario depositase el saldo del precio dentro del tercer día; y, depositado este, se transferiría la propiedad del inmueble mediante auto que contendría, entre otros, la orden al ejecutado o administrador judicial para que entregase el inmueble al adjudicatario dentro de diez días, bajo

⁵ Conforme se aprecia de su recurso de reclamación de 1 de diciembre de 2005 (fojas 1521 a 1556).

⁶ Según se advierte de su recurso de apelación de 10 de abril de 2008 (fojas 1777 a 1840).

⁷ De acuerdo con lo expuesto y considerando que la recurrente no ha impugnado los reparos por concepto de gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta (gastos de penalidad por arrendamiento de departamento), gastos sin documentación sustentatoria, gastos de ejercicios anteriores no pagados en el ejercicio, gastos activables, gastos de viaje no sustentados y rebaja a las cuentas de ingresos, estos no serán materia de pronunciamiento.





Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

apercibimiento de lanzamiento y la orden para que expidiesen los partes judiciales para su inscripción en el registro respectivo, los que contendrían la transcripción del acta de remate y del auto de adjudicación.

Que de acuerdo con el artículo 2010° del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, modificado por Ley N° 26741, la inscripción se hace en virtud de título que conste en instrumento público, salvo disposición contraria.

Que el artículo 2012° del mismo código indica que se presume, sin admitirse prueba en contrario, que toda persona tiene conocimiento del contenido de las inscripciones.

Que el artículo 2013° del código antes señalado, antes de la modificación dispuesta por Ley N° 30313, preveía que el contenido de la inscripción se presumía cierto y producía todos sus efectos, mientras no se rectificara o se declarara judicialmente su invalidez.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219225, notificado el 27 de julio de 2005⁸ (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase, por escrito y con la documentación original, que los servicios prestados por terceros referidos a consultoría, entre otros, correspondían a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, cuyo detalle obra en el Anexo N° 9 adjunto a dicho requerimiento (foja 358).

Que en virtud del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 17 de agosto de 2005 (fojas 325 y 328), en el que sostiene, respecto a los servicios prestados por terceros por consultoría, detallados en el Anexo N° 09 adjunto al citado requerimiento, que están referidos, entre otros, a la valuación del terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista que solicitó a la empresa "CB Richard Ellis, Enrique Cabrera & Asociados" a fin de determinar si este cubriría el importe de la acreencia en su favor, toda vez que dicho bien le fue otorgado en garantía por un cliente que mantenía un adeudo con ella.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219225, notificado el 21 de setiembre de 2005⁹ (fojas 239, 240 y 367 reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado; no obstante, objetó el gasto por la valuación del fundo San Juan Buenavista en Ica, adquirido por remate el 7 de febrero de 2002, por no formar parte de su activo fijo; en consecuencia, determinó que el referido gasto no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto al resultado del requerimiento en mención (foja 230).

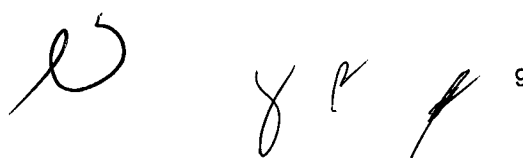
Que posteriormente, la Administración mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219260, notificado el 21 de setiembre de 2005¹⁰ (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo N° 02 adjunto a dicho requerimiento (foja 142), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en virtud del mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 129 y 133), en el que señaló que le resultaba necesario contar con una estimación de sus activos para adoptar eficientes decisiones de negocios, por lo que procedió a valorar el terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista, y que el hecho que dicho terreno no hubiese sido materia

⁸ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

⁹ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del citado código.

¹⁰ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del referido código.





Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

de ulterior venta no afectaba la deducibilidad del gasto incurrido, ya que la decisión de transferirlo responde a razones de carácter comercial que se adoptan con posterioridad a su valuación.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219260, notificado el 5 de octubre de 2005¹¹ (fojas 111 a 114 y 144 reverso), la Administración dejó constancia del escrito de 27 de setiembre de 2005 presentado por la recurrente; sin embargo, consideró que la valuación del fundo San Juan Buenavista no era deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado por no formar parte de su activo fijo; en consecuencia, determinó que el referido gasto no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto al resultado del requerimiento en mención (foja 91).

Que de acuerdo con los Anexos N° I y II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 (fojas 1587, 1598 y 1601), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó los gastos por servicios prestados por terceros para la valuación de un terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica, entre otros¹², por la suma ascendente a S/. 8 655,00, debido a que la recurrente no acreditó que dicho bien formase parte de su activo fijo. Citó el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que posteriormente, mediante Requerimiento N° 0150550006398, notificado el 21 de mayo de 2007¹³ (foja 1633), la Administración solicitó a la recurrente que presentase el voucher correspondiente al ingreso a su contabilidad del terreno ubicado en el fundo San Juan Buenavista en Ica, así como el Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios y Balances y los asientos contables relacionados con el ingreso de dicho terreno al activo de la empresa; sin embargo, en la resolución apelada dejó constancia que la recurrente no cumplió con lo solicitado (foja 1689).

Que ahora bien, en el presente caso obra a fojas 1129 a 1145 el estudio de valuación del terreno ubicado en el distrito de Paracas, provincia de Pisco, departamento de Ica, elaborado por el Sr. [Nombre] que contiene, entre otros, la descripción del bien, las características de la zona, fortalezas y desventajas de la propiedad, así como las bases y métodos de valoración de dicho terreno.

Que además obran a fojas 1115 a 1118 copia de las Fichas Registrales N° 000162 y 010204 de la Oficina Registral Regional "Los Libertadores Wari", presentadas por la recurrente en instancia de fiscalización, en cuyo rubro denominado "Títulos de Dominio" figura que el terreno descrito en dichas fichas fue adjudicado por remate en favor de la recurrente, de conformidad con lo ordenado por la Resolución N° 19 de 7 de febrero de 2002, expedida por el Cuadragésimo Quinto Juzgado Especializado en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, en los seguidos por la recurrente contra don [Nombre] en el proceso de ejecución de garantías signado con Expediente N° 17464-2001¹⁴.

Que conforme se aprecia de autos, la Administración ha cuestionado la causalidad del gasto por servicios prestados por terceros para la valuación de un terreno ubicado en

¹¹ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del mencionado código.

¹² Es importante mencionar que si bien la Administración efectuó el reparo materia de análisis en relación con los siguientes aspectos: i) Penalidad por arrendamiento de departamento en Brasil de un funcionario proveniente de dicho país; ii) Consultoría por valuación de un terreno que no forma parte de los activos fijos; e, iii) Investigación de mercado referida al producto "pepto bismol" (foja 1598), la recurrente solo impugnó los dos últimos aspectos, por las sumas de S/. 8 655,00 y S/. 142 441,62, respectivamente, conforme se aprecia de sus recursos impugnativos (fojas 1553 y 1837).

¹³ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del mencionado código.

¹⁴ La aludida resolución se declaró consentida mediante Resolución N° 22 de 29 de abril de 2002, según se ha anotado en el referido asiento registral (fojas 1115 a 1118).

 10



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

en Ica debido a que la recurrente no habría acreditado que el bien materia de valuación formase parte de su activo fijo.

Que al respecto, cabe precisar que el registro en la contabilidad de la recurrente del citado terreno como parte de su activo fijo no condiciona la posibilidad de deducir el gasto de valuación efectuado sobre este¹⁵, toda vez que ni la Ley ni el Reglamento del Impuesto a la Renta condicionan su deducción al aludido registro contable, como sí ocurre, por ejemplo, respecto de la depreciación y deudas de cobranza dudosa. Por lo que en el caso en cuestión lo relevante era determinar si la recurrente ostentaba la propiedad del referido bien, lo que no ha sido materia de análisis por parte de la Administración conforme se observa de lo actuado, a pesar que la recurrente para acreditar su propiedad adjuntó las copias de las mencionadas fichas registrales, y si el gasto en mención estaba vinculado con la generación de su renta o mantenimiento de la fuente.

Que al respecto, resulta razonable que la recurrente analizara, a través de un estudio de valuación, el estado y valor del mencionado terreno a fin de tomar las decisiones empresariales que le resultasen más convenientes a sus intereses; por lo tanto, el gasto realizado con tal propósito cumple el principio de causalidad, siendo irrelevante que, con posterioridad al anotado estudio, aquella haya optado por no enajenar y/o explotar dicho bien en tal oportunidad.

Que estando a lo expuesto, el presente reparo carece de sustento, por lo que procede dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

Que no resultan aplicables los criterios contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 01086-1-2003 y 00017-5-2004, invocadas por la Administración, por corresponder a situaciones distintas a la que es materia de análisis, en donde los contribuyentes no presentaron medios probatorios a fin de sustentar la causalidad del gasto y en donde se objetó la fehaciencia del desembolso, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

b) Servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto “pepto bismol”:

Que este Tribunal ha establecido en las Resoluciones Nº 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, que para efectos de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos.

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 219225 (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase, por escrito y con la documentación original, que los servicios prestados por terceros referidos a investigación de mercados, entre otros, correspondían a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, cuyo detalle obra en el Anexo Nº 11 adjunto a dicho requerimiento (foja 356).

Que en virtud del referido requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 17 de agosto de 2005 (fojas 309 a 328), en los que manifestó que los servicios prestados por terceros por investigación de mercados, detallados en el Anexo Nº 11 adjunto al aludido requerimiento, estaban referidos, entre otros, al estudio de mercado del producto “pepto bismol” en el que se detallaban los niveles de intención de compra del producto, grados de satisfacción del consumidor, volumen de ventas potenciales, análisis de los niveles de aceptación e introducción de dicho producto al mercado, entre otros. Además, precisó que los estudios de mercado resultaban de vital importancia en el caso del rubro de su empresa, pues sus productos se venden a un público masivo y requiere permanentemente estar informada sobre las necesidades y opiniones de sus consumidores, por lo que resultaba clara la vinculación del gasto objetado con la generación de la renta gravada.

¹⁵ Es pertinente mencionar que en el presente caso la Administración no ha objetado la fehaciencia del gasto correspondiente a la valuación del referido terreno.

   11



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219225 (fojas 239 y 367 reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente sustentó parcialmente lo solicitado; no obstante, objetó la investigación de mercados debido a que correspondía a estudios para el seguimiento de variables de distribución, productos agotados y precios de supermercados del producto "pepto bismol" que aquella nunca comercializó; por lo que determinó que el aludido gasto no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta, según el detalle contenido en el Anexo N° 8 adjunto al resultado del requerimiento en mención (foja 229).

Que la Administración mediante el punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219260 (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto a dicho requerimiento (foja 142), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en virtud del mencionado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 128 y 129), en el que mencionó que el gasto correspondiente a la investigación de mercado del producto "pepto bismol" se efectuó con la expectativa potencial de generar ingresos y explorar la posibilidad de ampliar la gama de productos en el mercado, por lo que constituía un gasto normal para la realización de sus actividades. Invocó la aplicación del criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5335-1-2002.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219260 (fojas 111 a 114 y 144 reverso), la Administración dejó constancia del escrito de 27 de setiembre de 2005 presentado por la recurrente; sin embargo, mantuvo el reparo efectuado porque consideró que la investigación de mercado del producto "pepto bismol" no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta dado que aquella nunca comercializó dicho producto, conforme con el detalle que figura en el Anexo N° 2 adjunto al resultado del anotado requerimiento (foja 91).

Que de acuerdo con los Anexos N° I y II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 (fojas 1586, 1587, 1601 y 1603), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó el gasto por servicios prestados por terceros referidos a la investigación de mercado del producto "pepto bismol", entre otros¹⁶, por la suma ascendente a S/. 142 441,62. Asimismo, resaltó la correlación que debía existir entre los ingresos y gastos incurridos en un ejercicio a fin que estos últimos sean deducibles, advirtiendo que en el caso de la investigación de mercado del producto "pepto bismol" que este nunca se llegó a comercializar, por lo que no se cumplió con el principio de causalidad para aceptar la deducibilidad de dicho gasto. Citó el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que según el Informe General de Fiscalización y el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (fojas 661 a 673, 1842 y 1843), esta inició actividades a partir de 9 de enero de 1956 y se dedicaba a comercializar principalmente productos para el cuidado del cabello, la higiene personal y cuidado de la salud, por lo que su actividad económica principal durante el período acotado era venta al por mayor de otros productos.

Que obran a fojas 1110, 1111, 1113 y 1114 los comprobantes de pago objetados correspondientes a la investigación de mercado del producto "pepto bismol", emitidos por las empresas "Apoyo, opinión y mercado S.A." y "AC Nielsen Bases".

Que asimismo, a fojas 1468 a 1472 figura la impresión de la página web de una de las filiales de P&G Internacional (casa matriz de la recurrente) que comercializa el producto "pepto bismol", y que contiene la historia y definición del referido producto. Según el mencionado documento "pepto bismol" es una suspensión de color rosado con más de ochenta años en el mercado norteamericano, que está indicado para el alivio de malestares estomacales, indigestión, agruras, náuseas, entre otros.

¹⁶ Ver Nota a Pie N° 12.

 12



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que conforme lo indicado por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización los comprobantes de pago objetados, emitidos por las empresas "Apoyo, opinión y mercado S.A." y "AC Nielsen Bases", corresponden a los servicios de investigación de mercado del producto "pepto bismol", cuyo estudio detalla los niveles de intención de compra del producto, grados de satisfacción del consumidor, volumen de ventas potenciales, análisis de los niveles de aceptación e introducción de dicho producto al mercado nacional, entre otros (foja 319).

Que por su parte, la Administración, en el Resultado del Requerimiento Nº 219225 (fojas 239), reconoció que la investigación de mercado realizada correspondía al estudio para el seguimiento de variables de distribución, productos agotados y precios de supermercados del producto "pepto bismol".

Que en tal sentido, de lo actuado en el procedimiento de fiscalización se aprecia que la Administración no cuestionó la fehaciencia de los servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto antes señalado, sino la necesidad del gasto para la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente (principio de causalidad), debido a que la recurrente no llegó a comercializar dicho producto.

Que ahora bien, de la documentación que obra en autos se advierte que la investigación de mercado realizada tenía por objeto analizar la posibilidad de introducir un nuevo producto ("pepto bismol") en el mercado nacional, lo que resulta razonable para una empresa, como la recurrente, que se dedica a la venta al por mayor de productos para el cuidado del cabello, la higiene personal y cuidado de la salud; por lo que resulta evidente que el desembolso por los servicios de investigación de mercado guarda relación con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que si bien la Administración ha efectuado el presente reparo en razón a que la recurrente no comercializó el producto "pepto bismol" en el mercado nacional, tal argumento carece de sustento, pues según lo ha establecido este Tribunal en las Resoluciones Nº 02422-5-2006 y 04971-1-2006, entre otras, para efectos de la deducción de gastos no resulta necesario que estos efectivamente generen ingresos, sino que sean potencialmente aptos para producirlos, circunstancia que en este caso no ha sido desvirtuada por la Administración.

Que por lo expuesto, corresponde levantar el reparo materia de análisis y revocar la apelada en este extremo.

Que no resulta amparable lo alegado por la Administración en la apelada, respecto a que la recurrente no acreditó que el gasto materia de análisis se haya efectuado para la investigación del producto "pepto bismol", dado que, tal como se ha indicado precedentemente, durante el procedimiento de fiscalización no se ha objetado la fehaciencia del aludido gasto, sino su vinculación con la generación de la renta y/o mantenimiento de la fuente.

Que a mayor abundamiento, corresponde indicar que no resultan aplicables los criterios contenidos en las Resoluciones Nº 07578-8-2014, 20928-4-2012 y 03708-1-2004, invocadas por la Administración, toda vez que en tales casos existía incertidumbre sobre la fehaciencia de los gastos, mientras que en el presente caso, tal como se ha indicado precedentemente, el reparo se fundamenta en la falta de causalidad debido a que la recurrente no llegó a comercializar el producto materia de la investigación de mercado.

- **Gastos no deducibles**

Que el inciso d) del artículo 44º de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley Nº 27804, indicaba que no eran deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo lo dispuesto en el inciso x) del artículo 37º de dicha ley.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que al respecto, este Tribunal ha señalado, en las Resoluciones Nº 016591-3-2010 y 02675-5-2007, entre otras, que la liberalidad es definida como "el desprendimiento, la generosidad, la virtud moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa", y por tanto "son todas aquellas cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte del que las recibe".

a) Gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios

Que según el primer párrafo del citado artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley.

Que en la Resolución Nº 00756-2-2000, entre otras, este Tribunal ha establecido que los actos de liberalidad, pueden ser actos de beneficencia (donación) y actos desinteresados, en el que un contribuyente se despoja de una parte de su patrimonio para otorgárselo gratuitamente a terceros, sin que en su realización exista una motivación empresarial.

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 219225 (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase, por escrito y con la documentación original, que los gastos correspondientes a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, entre otros, correspondían a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, cuyo detalle obra en el Anexo Nº 3 adjunto a dicho requerimiento (foja 364).

Que en virtud del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 23 de agosto de 2005 (fojas 286 a 293), en el que sostuvo que la aludida observación estaba referida al premio en efectivo que habría entregado a estudiantes provenientes del consorcio de universidades que obtuvieron las mejores calificaciones como resultado de la evaluación final correspondiente al seminario especializado en negocios al cual dichos estudiantes fueron invitados, siendo que tal desembolso le permitía captar a los mejores profesionales para que trabajaran en la empresa y mantener su buena imagen al colaborar con la realización del referido evento.

Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 219225 (fojas 241 y 367 reverso), la Administración señaló que el anotado gasto correspondía a un acto de liberalidad por parte de la recurrente, ya que los citados estudiantes no eran trabajadores de esta; por lo tanto, no resultaba deducible para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado conforme con lo previsto por el inciso d) del artículo 44º de la ley del anotado impuesto, según el detalle contenido en el Anexo Nº 3 adjunto al resultado del requerimiento en mención (foja 234). Asimismo, precisó que de los 16 estudiantes a que aludía la recurrente solo dos ingresaron a trabajar en ella el 6 de enero de 2003.

Que posteriormente, la Administración mediante el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 219260 (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo Nº 3 adjunto a dicho requerimiento (foja 141), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 219260 (fojas 103 a 111 y 144 reverso), la Administración dejó constancia del escrito de 27 de setiembre de 2005 presentado por la recurrente, en el que manifestó los mismos argumentos antes indicados (fojas 126, 127 y 133), y procedió a mantener el reparo en mención al considerar que el gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios calificaba como un acto de liberalidad, según el detalle contenido en el Anexo Nº 3 adjunto al resultado del citado requerimiento (foja 90).

Que según los Anexos Nº I y II de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0007831 (fojas 1579, 1580, 1601 y 1603), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó el

14



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, ascendente a S/. 28 344,96, al considerar que no era deducible debido a que los beneficiarios no tenían vínculo laboral con la recurrente, por lo que no constituía un gasto necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta en el ejercicio 2003.

Que la controversia consiste en determinar si el gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta o si, por el contrario, correspondía a un acto de liberalidad no deducible, como afirma la Administración.

Que en el presente caso, obra a foja 1108 la impresión de la página web de la recurrente en la que se detalla que el programa denominado "Honor al Éxito", llevado a cabo con la colaboración del consorcio de universidades del país, consistía en otorgar un reconocimiento a aquellos estudiantes que tenían un rendimiento de excelencia, siendo que los ganadores debían demostrar que eran poseedores de diversos factores, tales como, un fuerte liderazgo, iniciativa, creatividad, entre otros. Los estudiantes que formaban parte del referido consorcio y que estaban interesados en participar en el programa en mención debían inscribirse vía correo electrónico.

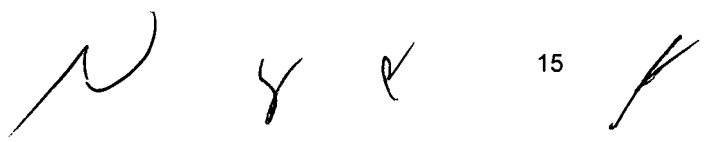
Que asimismo, se observa que el aludido programa contemplaba como parte de los premios a otorgar, la participación en seminarios funcionales, reconocimiento público, premios pecuniarios, así como la posibilidad de aplicar para una experiencia de prácticas o una oferta laboral de tiempo completo en la sede de la recurrente, en el Perú, entre otros, lo que forma parte de su política de selección y contratación de personal, y que no ha sido cuestionado por la Administración.

Que además obra a foja 1461 la carta emitida por la recurrente al Banco Wiese Sudameris a través de la cual le solicitó la emisión de dieciséis cheques de gerencia a nombre de Linda Iris Price Yep, Álvaro Alonso Henzler Vernal, Paúl Zarak Budge, Vanessa Karen Abram Yong, Mónica Muñoz Alvarado, Daniel Alonso Moller, Alberto Justo Blanc, Ernesto de Olazabal Maldonado, Fiorella Raquel Escalante Cano, José Antonio Jarama Vallejo, Flossie Morales Bendezu, Alberto Oshiro Nakayoshi, Luis Augusto Marcos Raymundo, Alfonso Silva Santisteban Portella, Magaly Blas Blas y Roxana Aguirre Pedroza.

Que figuran a fojas 1443 a 1458, 1462 y 1463 las copias de los vouchers de emisión de cheques de gerencia entregados a los beneficiarios antes mencionados por la suma de U\$ 500,00 (quinientos dólares americanos) cada uno, así como el documento "Reporte de Gastos Misceláneos" correspondientes al gasto realizado por los dieciséis cheques entregados a los ganadores del programa "Honor al Éxito", como parte de la política de la recurrente antes descrita.

Que de la documentación que obra en el expediente, se aprecia que, en el caso de autos, el gasto correspondiente a los premios entregados a estudiantes universitarios se realizó dentro del programa "Honor al éxito", cuya finalidad era que la recurrente pudiese eventualmente captar a los mejores estudiantes de las universidades para que realizaran prácticas o laboraran en la empresa, lo que evidentemente responde a una política de reclutamiento de personal implementada por aquella con la finalidad de generar mayor renta gravada al contar con elementos de alto rendimiento y no a un desembolso desinteresado carente de motivación empresarial, por lo que no constituye un acto de liberalidad.

Que en efecto, en el presente caso, la finalidad de la participación de la recurrente en el aludido programa era el reclutamiento de personal competitivo, para lo cual resultaba eficiente contar con una selección de potenciales practicantes o trabajadores de alto rendimiento, siendo que como lo reconoce la propia Administración, en virtud de dicho programa, esta pudo captar a dos estudiantes para que trabajaran con ella en el año 2003, por lo que el gasto observado estaba vinculado con la generación de la renta gravada, aun cuando la recurrente no hubiese llegado a contratar a todos los beneficiarios de los premios otorgados, pues ello dependía de distintos factores, incluso ajenos a la voluntad de la recurrente, como la aceptación de las condiciones labores ofrecidas, entre otros.





Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que si bien la Administración afirma que los beneficiarios de los citados premios no formaban parte de la planilla de la recurrente, ello no es óbice para reconocer la causalidad de dicho gasto, pues en determinadas circunstancias las prestaciones efectuadas sin una retribución o contraprestación identificable y/o inmediata por parte de quien las recibe forman parte de una relación jurídica compleja, como podría ser un contrato de compraventa, en el cual el vendedor se obliga a asumir una serie de gastos a cambio de mantener un precio sin que el comprador opte por un competidor, o una relación laboral, por lo que los gastos incurridos en las mencionadas prestaciones no pueden ser calificados como los actos de liberalidad a que se refiere el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁷.

Que en tal sentido, al no encontrarse arreglado a ley el presente reparo, procede dejarlo sin efecto y revocar la apelada en este extremo.

b) Servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa

Que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acordasen al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran en favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Tales retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondiesen cuando hubiesen sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que la Tercera Disposición Final de la Ley N° 27356¹⁸ precisaba que para efecto de determinar que los gastos fuesen necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refería el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberían ser normales para la actividad que generase la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, y generalidad para los gastos a que se refería el inciso l) de dicho artículo.

Que es importante tener en cuenta que este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 1090-2-2008 y 8049-3-2010, entre otras, que cuando el empleador asume obligaciones mediante convenio colectivo frente a sus trabajadores, con ocasión de la labor que estos prestan en favor de aquel, dicho gasto no es ajeno al principio de causalidad, puesto que resulta necesario para la generación de la renta gravada, en tanto responden a una obligación de carácter contractual, formando parte de las prestaciones que debe cumplir la empresa frente a su personal.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219225 (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase, por escrito y con la documentación original, que los gastos correspondientes a los servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa, entre otros, correspondían a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, cuyo detalle obra en el Anexo N° 9 adjunto a dicho requerimiento (foja 358).

Que en atención al referido requerimiento, la recurrente presentó los escritos de 17 de agosto y 8 de setiembre de 2005 (fojas 247, 248, 325 y 326), en los que indicó que la empresa DBM Perú le proveía de servicios de recolocación ("outplacement") a fin de ayudar a sus empleados a buscar nuevos puestos de trabajo con ocasión del término del vínculo laboral producto de reestructuraciones internas de la empresa, lo que constituía una obligación asumida contractualmente, que formaba parte de su política de recursos humanos y reducía el riesgo de incurrir en una serie de gastos adicionales vinculados con litigios laborales o reclamos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219225 (fojas 240 y 367 reverso), la Administración señaló que el mencionado gasto correspondía a un acto de liberalidad por parte de la

¹⁷ Criterio similar al establecido en la Resolución N° 09688-1-2004.

¹⁸ Vigente desde el 1 de enero de 2001, según el artículo 13° de la Ley N° 27356.

 16



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

recurrente, ya que el servicio fue recibido por sus ex trabajadores a partir del primer día de cese, esto es, cuando ya no tenían vínculo laboral con aquella, hasta un año después o hasta que iniciaran una nueva relación de trabajo dependiente, lo que ocurriese primero, de conformidad con lo previsto por el inciso d) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, según el detalle contenido en el Anexo N° 7 adjunto al resultado del referido requerimiento (foja 230).

Que la Administración mediante el punto 2 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219260 (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto a dicho requerimiento (foja 141), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en razón del citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 125, 126 y 133), en el que precisó que los servicios de *outplacement* no constituían actos de liberalidad, sino que resultaron necesarios para implementar su política de reestructuración empresarial, que incluyó la reducción de personal, y que tenía como objetivo global incrementar la rentabilidad de sus operaciones.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219260 (fojas 104 a 111 y 144 reverso), la Administración dejó constancia del escrito de 27 de setiembre de 2005 presentado por la recurrente; sin embargo, procedió a mantener el reparo por los mismos argumentos antes señalados de conformidad con el detalle contenido en el Anexo N° 3 adjunto al resultado del mencionado requerimiento (foja 90).

Que según los Anexos N° I y II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 (fojas 1579, 1580, 1601 y 1603), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó el gasto correspondiente a los servicios de *“outplacement”* o recolocación de personal cesado de la empresa, por el monto ascendente a S/. 356 200,99, al considerar que no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta, toda vez que DBM Perú brindaba sus servicios a ex trabajadores de la recurrente, esto es, que ya no tenían vínculo laboral con ella, siendo insuficiente que aquella haya asumido tal obligación para evitar eventuales reclamos o demandas laborales.

Que la controversia consiste en determinar si el gasto por servicios de *“outplacement”* o recolocación de personal cesado de la empresa resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta o si por el contrario correspondía a un acto de liberalidad no deducible, como afirma la Administración¹⁹.

Que al respecto, cabe anotar que el Diccionario de Contabilidad y Finanzas²⁰ señala que *“outplacement”* es una expresión inglesa generalmente utilizada para referirse a ciertas actividades desarrolladas por empresas consistentes en buscar una recolocación a los empleados que por fusiones, reconversiones, etc., se han quedado sin su puesto de trabajo.

Que en el presente caso, obra a foja 1107 la carta de 22 de setiembre de 2005 emitida por la empresa DBM Perú a la recurrente en la que confirma que durante el ejercicio 2003 le brindó el servicio de *“outplacement”*, que consistió en proporcionar apoyo y técnicas efectivas de empleo a los trabajadores que concluyeron su relación laboral como parte del proceso de reestructuración interna que aquella llevó a cabo.

Que asimismo, obran a fojas 1409 a 1435 los comprobantes de pago observados por concepto de servicios de *outplacement* brindados por DBM Perú, asientos en el registro de caja diario así como los asientos contables respectivos en su Sistema de Contabilidad SAP.

¹⁹ Es importante señalar que la Administración no ha cuestionado la fehaciencia ni razonabilidad y generalidad del gasto materia de análisis.

²⁰ Diccionario de Contabilidad y Finanzas, Editorial Cultural S.A., Edición 2002, Madrid, pág. 186.

 17



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que figuran en autos los "Convenios de terminación de contratos de trabajo por mutuo disenso" suscritos entre la recurrente y sendos trabajadores²¹ (fojas 1075 a 1101, 1379, 1380, 1386 a 1388, 1400 a 1402 y 1438 a 1442), de cuya revisión se observa que las partes acordaron poner fin a la relación laboral, siendo que la extinción de los contratos de trabajo se realizó por mutuo disenso al amparo del inciso d) del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728²² (cláusula segunda).

Que se observa del Anexo I de los citados convenios denominado "Beneficios Convencionales" que, adicionalmente, a las condiciones previstas en la cláusula tercera de los aludidos convenios la recurrente acordó, con ocasión del cese, otorgar a los trabajadores sumas de dinero en calidad de gratificaciones y bonificaciones extraordinarias al amparo de lo previsto por el artículo 57° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios.

Que además se advierte del aludido anexo que la recurrente, como un mecanismo de promoción del empleo autónomo y al amparo de lo establecido por el artículo 47° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, acordó entregar una suma de dinero a los trabajadores que en forma voluntaria optasen por extinguir su vínculo laboral.

Que también se aprecia del referido anexo que la recurrente pactó que los trabajadores tendrían derecho a la asesoría externa de la empresa DBM Perú por el plazo de un año, que se contaría desde el cese, o hasta que iniciaran una nueva relación de trabajo dependiente, lo que ocurriese primero, precisando que DBM Perú se habría comprometido con los trabajadores a proveer dicho soporte en el exterior si fuese necesario.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente, en su calidad de entidad empleadora, contaba con una política de incentivos a fin de lograr que los trabajadores optaran en forma voluntaria por la extinción del vínculo laboral, incentivos entre los cuales se encontraba el programa de apoyo para la reinserción o recolocación en el mercado laboral denominado "outplacement", servicio que era prestado por un tercero, la empresa DBM Perú, por el plazo de un año a partir del cese laboral o hasta que iniciaran una nueva relación de trabajo dependiente, lo que ocurriese primero.

Que en tal sentido, se tiene que la prestación del servicio de "outplacement" en favor de los ex trabajadores con quienes se suscribieron los convenios en referencia, no constituye una liberalidad de la empresa, sino que en el caso de autos, está acreditado que proviene de una obligación de carácter contractual asumida por la recurrente como parte de la negociación para la extinción del vínculo laboral.

Que por lo tanto, si bien en el presente caso los servicios de "outplacement" benefician a ex trabajadores, esto es, que el servicio se presta cuando ya no existe vínculo laboral, este servicio es contratado por la recurrente en favor de aquellos en estricto cumplimiento de una obligación contraída por la empresa con motivo del cese de la relación laboral, conforme se advierte de los convenios suscritos entre aquella y los trabajadores, por lo que el gasto en mención se encuentra

²¹ (gerente de distrito CMO), (gerente de grupo en el área logística), (gerente de distrito - departamento de desarrollo de negocio de clientes), (directora de publicidad), (asistente administrativa en el área de customer marketing organization), (asistente administrativa en el departamento de administración total de órdenes), (asistente administrativo y técnico en el área de logística), (asistente de servicio al cliente) y (representante de ventas), entre otros.

²² El inciso d) del artículo 16° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, establece como una de las causales de extinción del contrato de trabajo, al mutuo disenso entre trabajador y empleador.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

dentro del supuesto previsto por el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta²³ y no corresponde a un acto de liberalidad no deducible, como erróneamente sostiene la Administración.

Que en consecuencia, el gasto por servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa cumple con el principio de causalidad, por lo que procede levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que cabe indicar que no resulta aplicable al caso de autos la sentencia de 10 de marzo de 2011, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado de la República de Colombia - Radicación N° 2500-23-27-000-2006-00788-01 (16966), invocada por la Administración, pues dicha resolución efectúa el análisis de un caso que tiene matices probatorios distintos al presente y sobre la base de una legislación diferente a la nuestra, siendo que el reparo materia de autos ha sido resuelto a la luz de nuestra normatividad y de conformidad con los criterios jurisprudenciales emitidos por esta instancia.

Que tampoco son pertinentes las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02763-4-2010 y 01601-3-2010, invocadas por la Administración, porque corresponden a situaciones diferentes a la analizada, pues en tales casos este colegiado determinó que no se había acreditado que las partes hubieran acordado los desembolsos por "outplacement" en virtud de la negociación para el retiro o cese de los trabajadores, aspecto que sí se encuentra acreditado en autos a través de los "Convenios de terminación de contratos de trabajo por mutuo disenso" presentados por la recurrente.

c) "Stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente

Que el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta disponía que eran deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acordasen al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hicieran en favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese. Tales retribuciones podrían deducirse en el ejercicio comercial a que correspondiesen cuando hubiesen sido pagadas dentro del plazo establecido por el reglamento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que el inciso v) del citado artículo 37°, incorporado por Ley N° 27356, prescribía que eran deducibles los gastos o costos que constituían para su perceptor rentas de segunda, cuarta o quinta categoría, las cuales podrían deducirse en el ejercicio gravable a que correspondiesen cuando hubiesen sido pagados dentro del plazo establecido por el reglamento de la anotada ley para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 34° de la referida ley son renta de quinta categoría las obtenidas por concepto de trabajo personal prestado en relación de dependencia, incluidos cargos públicos, electivos o no, como sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones en dinero o en especie, gastos de representación y, en general, toda retribución por servicios personales.

Que según el artículo 6° del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por Decreto Supremo N° 003-97-TR, modificado por Ley N° 28051, constituye remuneración para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición.

Que por su parte, el artículo 9° del Texto Único Ordenado de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios, aprobado por Decreto Supremo N° 001-97-TR, establece que constituye remuneración computable la remuneración básica y todas las cantidades que regularmente perciba el trabajador, en dinero o en especie como contraprestación de su labor, cualquiera sea la denominación que se les dé, siempre que sean de su libre disposición.

²³ Criterio similar al establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17929-3-2013, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que mediante el Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 219225 (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que sustentase, por escrito y con la documentación original, que los gastos por "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente, entre otros, correspondían a gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada, cuyo detalle obra en el Anexo Nº 32 adjunto a dicho requerimiento (foja 335).

Que en razón del citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 17 de agosto de 2005 (fojas 294 a 296 y 308), en el que sostuvo que tiene como política laboral otorgar a sus trabajadores la opción de adquirir determinadas acciones de P&G Internacional (casa matriz) a un precio determinado y durante un período acordado, siendo que en el caso que el valor de tales acciones en el mercado exceda el precio pactado por las partes se encontraba obligada a asumir el pago de dicha diferencia. Agregó que la aludida opción de compra podía ser ejercida por los trabajadores luego de terminado el vínculo laboral, ya que dicha opción se ejercía en un período de tiempo determinado que no se interrumpía por la conclusión de la relación laboral, pues obedece a una obligación contractual asumida por ella. Precisa también que el beneficio obtenido por los trabajadores fue objeto de retención por concepto de Impuesto a la Renta de quinta categoría.

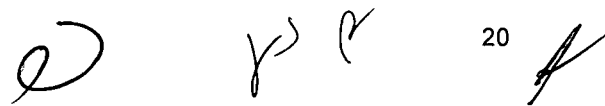
Que en el Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 219225 (fojas 237 y 367 reverso), la Administración manifestó que los gastos correspondientes a "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente calificaban como actos de liberalidad, toda vez que los beneficiarios eran ex trabajadores de la recurrente con los cuales no mantenía ningún vínculo laboral, por lo que no resultan deducibles para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado. Citó el inciso d) del artículo 44º de la ley del anotado impuesto.

Que posteriormente, la Administración mediante el punto 2 del Anexo Nº 1 al Requerimiento Nº 219260 (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo Nº 3 adjunto a dicho requerimiento (foja 141), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en razón del citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 123, 124 y 133), en el que adujo que el mencionado beneficio de "stock options" es otorgado como consecuencia de una relación laboral por lo que califica como renta de quinta categoría, razón por la que procede su deducción. Cita el criterio esbozado por la Administración en el Informe Nº 158-2003-SUNAT/2B000.

Que en el punto 2 del Anexo Nº 1 al Resultado del Requerimiento Nº 219260 (fojas 103 a 111 y 144 reverso), la Administración dejó constancia del escrito de 27 de setiembre de 2005 presentado por la recurrente; sin embargo, procedió a mantener el reparo antes mencionado, al considerar que constituía un acto de liberalidad ya que los beneficiarios no tenían vínculo laboral con la recurrente, por lo que el desembolso efectuado por esta última no resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta de acuerdo con el detalle contenido en el Anexo Nº 3 adjunto al resultado del mencionado requerimiento (foja 90).

Que según los Anexos Nº I y II de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0007831 (fojas 1577 a 1579, 1601 y 1603), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó el gasto correspondiente a "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente, por la suma ascendente a S/. 964 002,21, al considerar que el aludido monto cargado a gastos se originó porque los ex trabajadores ejercieron la opción de compra de las acciones de la casa matriz y la diferencia entre el precio de concesión por acción (valor original) respecto al precio de mercado de las acciones, luego del tiempo de maduración y plazo estipulado en los acuerdos, fue asumido por la recurrente. En tal sentido, concluyó que resultaba incorrecto que la recurrente hubiese cargado como gasto un monto que no le correspondía pagar, dado que quien finalmente





Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

recuperaría las acciones era la matriz, y además debía tenerse en cuenta que los que generaban una ganancia por la compraventa de las acciones eran ex trabajadores de la recurrente.

Que la controversia consiste en determinar si el gasto por "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente resultaba necesario para producir y mantener la fuente generadora de renta o si por el contrario correspondía a un acto de liberalidad no deducible, como afirma la Administración²⁴.

Que en el presente caso, obra a fojas 1375 a 1378 el "Plan Ejecutivo de opción de acciones", según el cual la opción de acciones ("stock options") tiene como propósito otorgar un incentivo a largo plazo que brinde al participante (trabajador) la oportunidad de compartir mucho más el éxito de la empresa a través de la valoración; y, reúne el interés de los participantes con otros accionistas al darles la oportunidad de adquirir acciones de P&G Internacional (casa matriz) a un precio fijado al inicio de un período de diez años. Los participantes en el plan en mención obtienen beneficios al incrementarse el valor de las acciones que compran a precios menores que el mercado.

Que de conformidad con el citado plan ejecutivo, cuando los participantes reciben una opción de acciones están recibiendo el derecho a comprar un número específico de acciones de la casa matriz dentro de un período de tiempo a partir de la fecha de concesión, a un precio fijado al inicio del período, e independiente del precio de mercado futuro de las acciones. A medida que se incrementa el precio de mercado de las referidas acciones, la opción de acciones se vuelve más valiosa porque dichas acciones se podrán comprar a un valor por debajo del precio de mercado.

Que en el aludido plan ejecutivo se contempla la posibilidad que los empleados a quienes se les haya otorgado la opción de acciones, y que salen de la empresa, puedan mantener sus opciones y ejercer sus opciones maduras durante el tiempo de vida de la opción, o dentro de los cinco años después de su fecha de separación, lo que ocurra primero.

Que asimismo, obra a foja 1374 la "Ayuda memoria del plan ejecutivo de opción de acciones (stock options plan)", en la que la recurrente reconoce que la opción de acciones representa una parte importante de los paquetes de compensación de los participantes (trabajadores). Además, precisa que al momento de ejercerse la mencionada opción, el trabajador efectúa el pago de las acciones de acuerdo con el plan antes señalado y aquella efectúa el pago del monto correspondiente para completar la adquisición de las referidas acciones, siendo que el beneficio obtenido por el trabajador (es decir, la diferencia entre lo que desembolsa efectivamente y el valor de mercado de las acciones adquiridas) es incluido oportunamente como mayor remuneración de este.

Que en la citada ayuda memoria se indica también que los trabajadores con opción de acciones que salen de la empresa pueden mantenerlas y ejercerlas durante el tiempo de vida de la opción o dentro de los cinco años después de su fecha de separación, lo que ocurra primero; para ello los participantes debían de haber trabajado durante seis meses después de la fecha de otorgamiento de la opción para poder retener su última opción en el momento de su separación. Cuando el trabajador ejerciera la opción se consideraría al beneficio obtenido como una renta de quinta categoría.

Que asimismo, a fojas 646, 647, 1381, 1384, 1385, 1391, 1392, 1395, 1396 y 1399 obran las cartas de renuncia de ciertos trabajadores de la recurrente, suscritas el 20 de agosto de 1999, 26 de abril de 2001 y 19 de febrero de 2002, así como los recibos emitidos por dichos trabajadores²⁵, el 6, 15 y 16 de octubre, y 7 y 13 de noviembre de 2003, a través de los cuales reconocían que recibieron sumas de dinero por concepto de "stock options" respecto de las cuales se les habría efectuado la retención correspondiente del Impuesto a la Renta por rentas de quinta categoría, y el reporte

²⁴ Es importante señalar que la Administración no ha cuestionado la fehaciencia ni razonabilidad y generalidad del gasto materia de análisis.

²⁵ (gerente de grupo en el área logística), (gerente de CBD), (gerente de distrito - departamento de desarrollo de negocio de clientes) y (directora de publicidad), entre otros.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

correspondiente a las declaraciones juradas presentadas por la recurrente por concepto de retenciones del Impuesto a la Renta de quinta categoría de los períodos enero a diciembre de 2003, que comprendería las retenciones efectuadas por concepto de "stock options" según lo afirmado por la recurrente y que no ha sido objetado por la Administración.

Que figuran en autos los "Convenios de terminación de contratos de trabajo por mutuo disenso" suscritos entre la recurrente y los referidos trabajadores (fojas 1379, 1380, 1386 a 1388 y 1400 a 1402), en cuyo Anexo I denominado "Beneficios Convencionales" se estableció que los trabajadores mantendrían la opción de acciones que se les entregaron, y tendrían el derecho a ejercerla a partir del año 2003 según los lineamientos del plan antes señalado.

Que además, obran a fojas 1382, 1383, 1389, 1390, 1393, 1394, 1397, 1398 y 1407 a 1409 los asientos en el registro de caja diario así como los asientos contables en su Sistema de Contabilidad SAP relacionados con las operaciones de "stock options" antes señaladas.

Que de conformidad con la documentación que obra en autos se aprecia que el mecanismo de opción de acciones ("stock options") consistió en proporcionar a los trabajadores de la recurrente opciones de compra de acciones de la casa matriz por un plazo y a un precio determinado, que generalmente era inferior al valor de mercado de las acciones en la fecha del ejercicio de la opción, luego de cumplir un determinado período de maduración, asumiendo la recurrente el pago del monto que faltase para completar la adquisición de las aludidas acciones al momento de que los trabajadores ejercieran la aludida opción. Asimismo, se observa que la recurrente acordó, contractualmente, que los trabajadores con opción de acciones que salían de la empresa podían mantenerlas y ejercerlas durante el período de vida de la opción o dentro de los cinco años posteriores a su fecha de separación.

Que tal sentido, se tiene que el referido mecanismo fue implementado dentro de un programa de incentivos por parte de la recurrente con sus trabajadores, ya que además de retener al trabajador buscaba incluirlo en la gestión y dirección de la empresa con la finalidad de generar mayores ingresos y compromiso por parte de aquel, por lo que resulta evidente que el beneficio que este obtendría (diferencia entre lo que desembolsan efectivamente y el valor de mercado de las acciones en la fecha de ejercicio de la opción) se originaba en la relación laboral; es decir, correspondía a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como una contraprestación por los servicios prestados por él, adicional a la remuneración propiamente pactada²⁶.

Que al respecto, cabe mencionar que este Tribunal ha señalado en la Resolución Nº 07719-4-2005, entre otras, que para efectos laborales el concepto de remuneración es un concepto restrictivo, mientras que para el Impuesto a la Renta, dicho concepto es amplio, toda vez que este impuesto pretende gravar la totalidad de los ingresos de los trabajadores, razón por la que incluye como conceptos gravados a los sueldos, salarios, asignaciones, emolumentos, primas, dietas, gratificaciones, bonificaciones, aguinaldos, comisiones, compensaciones, y en general toda retribución por servicios personales, tal como lo establece el artículo 34º de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia, de acuerdo con las normas y el criterio jurisprudencial antes glosado, se tiene que los pagos efectuados por la recurrente por concepto de "stock options" tienen naturaleza remunerativa y están comprendidos en la referencia "toda retribución por servicios personales" a que hace mención el anotado artículo 34º de la Ley del citado impuesto, ya que corresponden a pagos en especie a los trabajadores que son de su libre disposición e implican un incremento en su patrimonio.

Que por lo tanto, los desembolsos por "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente cumplen con el principio de causalidad y corresponde su deducción para

²⁶ Criterio similar al establecido en las Resoluciones Nº 17792-8-2012 y 10569-3-2012, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio acotado, por lo que procede levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que es importante mencionar que toda vez que el origen del que procede el beneficio correspondiente a la opción de acciones (*“stock options”*) es el trabajo personal, resulta irrelevante que al momento de ejercerse dicha opción el optante ya no sea trabajador de la recurrente, pues el aludido mecanismo permitía que la opción se ejerciera en un determinado período de tiempo y según los convenios de terminación de contratos de trabajo las partes acordaron que se podía ejercer dicha opción incluso con posterioridad al término del vínculo laboral; por lo tanto, se aprecia que el gasto materia de análisis fue asumido por la recurrente en favor de aquellos en estricto cumplimiento de una obligación contraída contractualmente que tiene su origen en la relación laboral, por lo que tal desembolso es deducible al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y no corresponde a un acto de liberalidad no deducible, como erróneamente sostiene la Administración.

Que no resulta amparable lo alegado por la Administración, respecto a que no correspondería a la recurrente pagar el beneficio a los ex trabajadores por concepto de *“stock options”*, toda vez que dicho mecanismo permite otorgar la opción de acciones de una de las empresas del grupo económico y en el presente caso se aprecia que se otorgaron opciones respecto de las acciones de la matriz; sin embargo, de acuerdo con la documentación que obra en autos se advierte que la obligación de asumir la diferencia entre el valor original de las acciones y el valor de mercado pagado efectivamente correspondía a la recurrente y no a su matriz.

Que contrariamente a lo alegado por la Administración, en el presente caso no se ha aceptado la deducción del beneficio abonado por la recurrente en favor de ex trabajadores por *“stock options”* en razón del tratamiento otorgado por esta última, sino porque se ha corroborado que dicho gasto cumple el principio de causalidad y su naturaleza responde a un concepto remunerativo que ha sido objeto de retención por parte de la recurrente, conforme lo ha indicado esta última, y que no ha sido desvirtuado por la Administración.

Que corresponde señalar que no resulta aplicable al caso de autos la sentencia de casación STS 2234/2013 de 6 de mayo de 2013 emitida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo Español, invocada por la Administración, pues dicha resolución efectúa el análisis de un caso de opción de acciones sobre la base de una legislación diferente a la nuestra, siendo que el reparo materia de autos ha sido resuelto a la luz de nuestra normatividad y de conformidad con los criterios jurisprudenciales emitidos por esta instancia. En esa misma línea, tampoco es aplicable la Sentencia Nº 04802/2012 de 8 de junio de 2015 emitida por la Sala de lo Contencioso – Administrativo de la Audiencia Nacional de España.

Que a su vez, no es pertinente el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 01755-1-2006, invocado por la Administración, pues versa sobre reparos diferentes al que es materia de autos, ya que en este caso el gasto efectuado por la recurrente no obedece a un deber de tipo societario (informar a la casa matriz), sino que se origina en la relación laboral y los acuerdos suscritos con sus trabajadores.

- **Pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros**

Que el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Ley Nº 27356, establecía que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad a cualquier otro tipo de transacción, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efecto del impuesto sería el de mercado y si dicho valor difiriese del de mercado, por sobrevaluación o subvaluación, la Administración procedería a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que asimismo, el numeral 3 del aludido artículo, modificado por la referida ley, prescribía que se consideraba valor de mercado, para los bienes de activo fijo, cuando se tratase de bienes respecto

 23



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

de los cuales se realizaran transacciones frecuentes en el mercado, el que correspondiese a dichas transacciones; y, cuando se tratase de bienes respecto de los cuales no se realizaran transacciones frecuentes en el mercado, sería el valor de tasación.

Que mediante el Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219225 (fojas 366 y 367), la Administración solicitó a la recurrente que acreditase, por escrito y con la documentación original, la venta de activos fijos, así como el valor de estos, a que se refiere el registro detallado en el Anexo N° 35 adjunto a dicho requerimiento (foja 332).

Que en razón del referido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 1 de setiembre de 2005 (fojas 259 a 269), en el que señaló que el registro observado por la Administración correspondía a parte del costo de los activos fijos que transfirió, entre los que se encontraban vehículos, equipos de cómputo y equipos de oficina, cuyo valor se encontraba registrado en su Libro de Activo Fijos, y las transferencias se acreditaban con las actas de compraventa, contratos y comprobantes de pago respectivos.

Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219225 (fojas 236 y 367 reverso), la Administración dejó constancia que la recurrente no sustentó que la venta de sus activos fijos se hubiese realizado a valor de mercado, por lo que procedió a reparar el importe de S/. 33 514,44 correspondiente a la pérdida generada por la venta de los mencionados activos, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 19 adjunto a dicho resultado de requerimiento (foja 218):

CdP	Valor venta	Costo computable	Diferencia
Fl. 002-4555	34 111,80	38 595,07	- 4 483,27
Fl. 002-4557	98 982,25	103 228,38	- 4 246,13
Fl. 002-4558	22 558,70	23 046,25	- 487,55
Fl. 002-4675	1 652,10	3 636,73	- 1 984,63
Fl. 002-4695	236 312,66	257 949,03	- 21 636,37
Bl. 002-5872	15 247,63	15 924,12	- 676,49
TOTAL			- 33 514,44

Que posteriormente, la Administración mediante el punto 8 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219260 (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, según el detalle contenido en el Anexo N° 9 adjunto al citado requerimiento (foja 135), a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en atención al anotado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 115 a 133), en el que sostuvo que transfirió determinados bienes a un valor inferior al valor en libros por lo que generó una pérdida; y precisa que este hecho no faculta a la Administración a desestimar la pérdida obtenida en la venta de dicho bienes sin haber corroborado que el valor de mercado fue distinto al asignado por aquella a los citados bienes.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219260 (fojas 100, 101 y 144 reverso), la Administración concluyó que, de acuerdo con la verificación de libros y registros contables así como los comprobantes de pago exhibidos, la recurrente realizó la venta de activos fijos por debajo del valor en libros y no exhibió informe técnico y/o valor de tasación que sustente el valor de transferencia asignado a dichos bienes, por lo que la pérdida ascendente a S/. 33 514,44 no



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

resultaba deducible. Invoca el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 523-5-2001, que mantuvo el reparo efectuado al no haberse sustentado el valor de venta y, en consecuencia, no se podía determinar el monto de la pérdida que finalmente correspondía ser deducida.

Que de acuerdo con los Anexos N° I y II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 (fojas 1574, 1599, 1601 y 1603), girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, la Administración reparó la pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros (costo computable) debido a que la recurrente no presentó informe técnico y/o valor de tasación que sustentara el valor de transferencia asignado. Citó el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que obran en autos los comprobantes de pago observados (fojas 1323, 1329, 1331, 1333 y 1335) emitidas a los contribuyentes correspondientes a las ventas de activo fijo, como equipos de cómputo y equipos de oficina, entre otros.

Que además a foja 1336 obra el reporte denominado "Salidas de activos fijos por venta" en el que la recurrente ha detallado los números de comprobantes de pago, fecha, nombre o razón social del cliente, valor de venta, Impuesto General a las Ventas y total, así como el periodo y costo de adquisición de los bienes objeto de transferencia.

Que también figuran en autos los reportes del sistema de la recurrente (fojas 1330, 1332, 1334) que contienen la descripción del activo fijo transferido a que se refieren los comprobantes de pago antes citados, fecha de registro, número de documento que sustenta el registro, código del activo, descripción, el valor del activo, costo y depreciación.

Que sobre el particular corresponde señalar que conforme con el criterio establecido por este Tribunal, en las Resoluciones N° 1092-2-2008 y 4858-1-2005, entre otras, no resulta procedente comparar el valor de venta con el valor en libros de los bienes transferidos, sin tener en cuenta el valor de mercado de los bienes transferidos, pues dicho valor de venta no necesariamente debe ser superior al costo.

Que de acuerdo con las normas y el criterio antes glosado se advierte que el presente reparo no se encuentra arreglado a ley, toda vez que la Administración se limitó a comparar el valor de venta con el valor en libros de los bienes transferidos, sin considerar que el valor de mercado de dichos bienes no necesariamente debía ser superior al costo, pues es posible que los contribuyentes vendan sus productos por debajo del costo si el valor de mercado es menor.

Que a mayor abundamiento corresponde indicar que la Administración ha procedido a efectuar la acotación sin verificar previamente si el valor de venta de la operación correspondía o no al valor de mercado, limitándose a fundamentar su reparo en el hecho que el contribuyente no presentó la tasación, lo que no demuestra *per se* la existencia de subvaluación de ventas, conforme lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 8526-2-2001.

Que en tal sentido, procede dejar sin efecto el presente reparo y revocar la apelada en este extremo.

Que no resulta aplicable al caso de autos el criterio contenido en la Resolución N° 523-5-2001, invocada por la Administración, debido a que dicha resolución resolvió una situación distinta a la que es materia de análisis, toda vez que en aquel procedimiento la Administración objetó el monto de la pérdida contabilizada por el contribuyente debido a que no acreditó la magnitud del daño sufrido por el bien objeto de venta, lo que impidió que se determinase efectivamente el valor de venta y el monto de la pérdida factible de deducir.

- **Provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley**

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta indicaba que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

su fuente, en tanto la deducción no estuviese expresamente prohibida por dicha ley y, en consecuencia, según el inciso i) del citado artículo, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 945, eran deducibles los castigos por deudas incobrables y las provisiones equitativas por el mismo concepto, siempre que se determinara las cuentas a las que correspondían.

Que el inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 134-2004-EF, prescribía que para efectuar la provisión para cuentas de cobranza dudosa a que se refería el inciso i) del artículo 37° de la ley, se requería que: 1) Se demostrara la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad, mediante el análisis periódico de los créditos concedidos o por otros medios, o se demostrara la morosidad del deudor mediante la documentación que evidenciara las gestiones de cobro luego del vencimiento de la deuda, o el protesto de documentos, o el inicio de procedimientos judiciales de cobranza, o que hubieran transcurrido más de 12 meses desde la fecha de vencimiento de la obligación, sin que esta hubiese sido satisfecha; 2) La provisión al cierre de cada ejercicio figurara en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada y, 3) La provisión, en cuanto a su monto, se consideraría equitativa en tanto guardara relación con la parte o el total si fuere el caso, que con arreglo al numeral 1 del inciso en mención, se estimara de cobranza dudosa.

Que este Tribunal en la Resolución N° 4224-4-2003 ha dispuesto que para que sea deducible la provisión de cobranza dudosa debe encontrarse debidamente identificada en el Libro de Inventarios y Balances. Asimismo, este colegiado ha señalado en diversas resoluciones tales como las Resoluciones N° 9308-3-2004 y 704-1-2004, con relación a la exigencia de que la provisión al cierre de cada ejercicio figure en el Libro de Inventarios y Balances en forma discriminada, que es obligatorio el cumplimiento del requisito previsto en el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que la aludida provisión conste en forma discriminada en el Libro de Inventarios y Balances.

Que cabe citar que el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones, tales como las Resoluciones N° 3721-2-2004 y 9308-3-2004 ha indicado que es la propia Ley del Impuesto a la Renta la que obliga a determinar las cuentas a las que corresponde la provisión de cobranza dudosa, por lo que el requisito referido a que la provisión figure en forma discriminada en un determinado libro contable, no es una formalidad prevista por el reglamento que exceda la ley, como erróneamente sostiene la recurrente.

Que de igual modo, en cuanto a la discriminación exigida por el mencionado reglamento, este Tribunal en la Resolución N° 1317-1-2005 ha precisado que no existe en la Ley del Impuesto a la Renta, ni en su reglamento disposición alguna en cuanto al detalle que debe contener la discriminación de las cuentas provisionadas, obligación que cabe considerarse cumplida cuando menos con la identificación de los clientes cuyas deudas se estiman incobrables, así como de los documentos en los que se encuentran contenidas estas; indicando que la falta de precisión en cuanto a la fecha de emisión y de vencimiento de los documentos provisionados como incobrables, no supone que se incumpla el requisito de discriminación exigido, toda vez que la condición de incobrable puede derivar de la existencia de dificultades financieras del deudor que hagan previsible el riesgo de incobrabilidad mediante análisis periódicos de los créditos concedidos, situación que no se reflejará en la fecha de vencimiento de la obligación.

Que de otro lado, el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 08278-4-2012 y 1317-1-2005, entre otras, ha validado el cumplimiento del requisito referido a la discriminación de la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances, cuando si bien dicha provisión se encuentra anotada en forma global en el indicado libro, aquella figura en otros libros o registros en forma discriminada o esta información se encuentra consignada en hojas sueltas anexas legalizadas, puesto que la citada documentación anexa también permitiría a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrable de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, razón de ser del registro discriminado de tales provisiones; asimismo, ha indicado que el



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

hecho que la fecha de legalización fuese posterior al cierre del ejercicio acotado, no afecta la validez de la información que el anexo contiene, siempre que la recurrente presente documentación adicional que permita corroborar la fehaciencia y pre-existencia de los hechos que el anexo detalla.

Que además en las Resoluciones N° 18121-9-2013 y 07844-3-2012 este Tribunal ha establecido que el hecho que la legalización del Libro de Inventarios y Balances se efectuara con posterioridad al cierre del ejercicio fiscalizado, por sí solo, no afecta la validez de la información que dicho libro contiene.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 2 al Requerimiento N° 219226, notificado el 27 de julio de 2005²⁷ (fojas 215 y 217), la Administración requirió a la recurrente que sustentara, con sus registros contables, documentación sustentatoria y análisis, la provisión para cuentas de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio 2003, por el monto de S/. 2 233 763,00.

Que en atención al aludido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 15 de agosto de 2005 (fojas 178 a 194), en el que manifestó que la provisión de cobranza dudosa estaba compuesta por deudas cuyo período de antigüedad era superior a un año y se encontraban debidamente discriminadas en el Libro de Inventarios y Balances y en sus detalles auxiliares.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219226, notificado el 21 de setiembre de 2005²⁸ (fojas 146 y 217 reverso), la Administración dejó constancia que objetó la provisión de cobranza dudosa correspondiente al ejercicio 2003 al no encontrarse discriminada en el Libro de Inventarios y Balances, y precisó que si bien la recurrente presentó el Libro de Inventarios y Balances N° 02, que contiene la provisión de cobranza dudosa en forma discriminada, este fue legalizado el 7 de marzo de 2005, es decir, en una fecha posterior al límite máximo de atraso establecido por la Resolución de Superintendencia N°132-2001/SUNAT.

Que posteriormente, la Administración mediante el punto 10 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 219260, notificado el 21 de setiembre de 2005²⁹ (fojas 143 y 144), puso en conocimiento de la recurrente los resultados y conclusiones respecto a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003, a fin de que esta formulara sus respectivos descargos.

Que en virtud del aludido requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 27 de setiembre de 2005 (fojas 115 a 133), en el que indicó que el Libro de Inventarios y Balances N° 02 era complementario al Libro de Inventarios y Balances N° 01 y que este contenía en detalle el movimiento de las cuentas de cobranza dudosa correspondientes al ejercicio acotado, debiendo tomarse en cuenta que la legalización tardía de los libros contables y anexos no les restaba fehaciencia para efecto de sustentar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que consideró que cumplió con los requisitos dispuestos por la normatividad del Impuesto a la Renta para deducir válidamente la provisión de cobranza dudosa en el ejercicio acotado.

Que en el punto 10 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 219260, notificado el 5 de octubre de 2005³⁰ (fojas 92 a 100 y 144 reverso), la Administración precisó que la provisión de cobranza dudosa era deducible para efecto del Impuesto a la Renta según lo dispuesto por el inciso

²⁷ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario.

²⁸ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del citado código.

²⁹ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del referido código.

³⁰ En el domicilio fiscal de la recurrente (foja 1843), mediante acuse de recibo, habiéndose consignado en el cargo de notificación el nombre y firma del receptor, de acuerdo con lo previsto por el inciso a) del artículo 104° del mencionado código.



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

i) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta cuando se cumplía, en forma concurrente, con los requisitos previstos por los numerales 1 a 3 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la anotada ley. En ese sentido, al cierre del ejercicio 2003 la recurrente debió registrar la provisión de cobranza dudosa en el Libro de Inventarios y Balances legalizado antes de su uso, lo que no hizo; por lo tanto, no cumplió con el requisito previsto por el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° antes señalado.

Que en los Anexos N° I y II a la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831 (fojas 1566 a 1573 y 1601), la Administración concluyó que no procedía aceptar para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2003 el gasto relacionado con la provisión de cobranza dudosa, ascendente S/. 2 233 763,00, dado que la recurrente no cumplió con el requisito previsto por el numeral 2 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pues la referida provisión se encontraba discriminada en el Libro de Inventarios y Balances N° 02, legalizado el 7 de marzo de 2005, fecha posterior al límite máximo de atraso previsto en la Resolución de Superintendencia N° 132-2001/SUNAT relacionada con el procedimiento para autorizar libros de actas, registros y libros contables vinculados con asuntos tributarios.

Que en el presente caso se advierte que el motivo determinante del reparo por provisión de cobranza dudosa es que la legalización del Libro de Inventarios y Balances se produjo el 7 de marzo de 2005, circunstancia que llevó a la Administración a considerar que al cierre del ejercicio 2003 la anotación de tal provisión no se había efectuado.

Que de autos se observa que la recurrente presentó el Libro de Inventarios y Balances N° 02, correspondiente al ejercicio 2003, legalizado el 7 de marzo de 2005 (fojas 1291 a 1314), en el que se encuentran discriminadas las provisiones materia de reparo, lo que ha sido reconocido por la propia Administración en el Resultado del Requerimiento N° 219226 (foja 146), detallándose la identificación del cliente, el número de documento que tiene la condición de cobranza dudosa y el importe de la provisión, información que permite a la Administración la verificación y seguimiento de la condición de incobrables de las cuentas, así como de la proporcionalidad de la deducción, lo que constituye la razón de ser del requisito del registro discriminado de la provisión.

Que adicionalmente, se aprecia que durante el procedimiento de fiscalización la recurrente presentó el Balance de Comprobación, Registro de Ventas y el Libro Mayor, así como los asientos de provisión que contienen, entre otros, la antigüedad de la deuda provisionada (deudas respecto de las cuales han transcurrido más de doce meses desde la fecha de vencimiento sin que hubiesen sido satisfechas), entre otros documentos (fojas 26, 37, 39 y 1287 a 1290), que de manera conjunta permiten corroborar la fehaciencia y preexistencia de los hechos que el Libro de Inventarios y Balances detallaba.

Que en tal sentido, de conformidad con lo previsto por las normas y criterios antes glosados, se concluye que el hecho que la legalización del Libro de Inventarios y Balances se haya efectuado con posterioridad al cierre del ejercicio 2003, por sí solo, no afecta la validez de la información que dicho libro contiene, más aún cuando la recurrente presentó documentación adicional que permitía verificar los hechos registrados en él, por lo que al no encontrarse debidamente acreditado en autos que aquella hubiese incumplido el requisito de haber contabilizado la provisión al cierre del ejercicio en forma discriminada corresponde levantar el presente reparo y revocar la apelada en este extremo³¹.

Que no resultan aplicables al caso de autos las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10796-2-2013 y 7070-4-2013, citadas por la Administración, toda vez que en tales casos el reparo efectuado se fundamentó en el incumplimiento del requisito contenido en el numeral 1 del inciso f) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, mientras que en el presente caso el reparo en cuestión estuvo fundamentado en el numeral 2 del inciso f) del citado artículo 21°.

³¹ Criterio similar al establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18121-9-2013 y 07844-3-2012.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

Que al haberse levantado los reparos por concepto de gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta (servicios prestado por terceros para la valuación de un terreno ubicado en Ica y servicios prestados por terceros en la investigación de mercado del producto "pepto bismol"), gastos no deducibles (gasto correspondiente a los premios en efectivo otorgados a estudiantes universitarios, servicios de "outplacement" o recolocación de personal cesado de la empresa y "stock options" o gastos por compra de acciones de la casa matriz de la recurrente), pérdida en la venta de activos fijos por debajo del valor en libros y provisión de cobranza dudosa que no cumple requisitos de ley; y, dado que los reparos por concepto de gastos no necesarios para producir y mantener la fuente generadora de renta (gastos de penalidad por arrendamiento de departamento), gastos sin documentación sustentatoria, gastos de ejercicios anteriores no pagados en el ejercicio, gastos activables, gastos de viaje no sustentados y rebaja a las cuentas de ingresos, no fueron objeto de cuestionamiento por parte de la recurrente, corresponde que la Administración proceda a reliquidar el importe contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831, de conformidad con lo expuesto por la presente resolución.

Resolución de Multa N° 012-002-0007672

Que la Resolución de Multa N° 012-002-0007672³² (foja 1605) se emitió por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, esto es, por 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 generasen 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 el mencionado decreto legislativo, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría³³, la citada infracción se encontraba sancionada con una multa equivalente al 50% del tributo omitido o del saldo, crédito u otro similar determinado indebidamente, entre otros.

Que según la Nota 15 de la mencionada tabla, 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 que para estos efectos no se tomaría en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos y compensaciones efectuadas.

Que dado que la deuda contenida en la Resolución de Multa N° 012-002-0007672 ha sido calculada en función al saldo establecido indebidamente contenido en la Resolución de Determinación N° 012-003-0007831, cuyo importe conforme se ha indicado precedentemente debe ser recalculado, corresponde que la Administración proceda igualmente respecto de aquella en función al monto al que vaya ascender el tributo omitido o saldo respectivo, considerando lo expuesto por la presente resolución, por lo que también corresponde revocar la apelada en este extremo.

Que de otro lado, corresponde mencionar, con relación al Régimen de Incentivos, que el artículo 179° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prescribía que la sanción de multa aplicable por la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178°, entre otras, se sujetaría al

³² Vinculada con la resolución de determinación emitida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2003.

³³ Situación en la que se encuentra la recurrente conforme se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (fojas 1842 y 1843).



Tribunal Fiscal

N° 11284-8-2015

siguiente régimen, siempre que el contribuyente cumpliera con cancelar la misma con la rebaja correspondiente: c) Una vez culminado el plazo otorgado por la Administración según lo dispuesto en el artículo 75° o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, una vez que surtiese efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o la resolución de multa, la sanción sería rebajada en un cincuenta por ciento (50%) solo si con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del mismo código, el deudor tributario cancelaba la orden de pago, resolución de determinación y resolución de multa notificadas, siempre que no interpusiera medio impugnatorio alguno.

Que el citado artículo agregaba que el régimen de incentivos se perdería si el deudor tributario, luego de acogerse a él, interpusiera cualquier impugnación, salvo que el medio impugnatorio estuviera referido a la aplicación de dicho régimen³⁴.

Que sobre el particular, este Tribunal en las Resoluciones N° 15782-3-2010 y 4831-9-2012, entre otras, ha establecido que el Régimen de Incentivos, regulado por el artículo 179° del Código Tributario, es aplicable inclusive cuando el deudor tributario impugne parcialmente la resolución de determinación que contiene los reparos que sustentan la emisión de la resolución de multa.

Que a mayor abundamiento, este colegiado ha señalado, en la Resolución N° 13577-8-2013, que si bien es cierto que el acogimiento al Régimen de Incentivos se encuentra condicionado, entre otros, a la no interposición de medio impugnatorio alguno, también lo es que dicho mandato se encuentra circunscrito al extremo o extremos del valor que han sido aceptados por el deudor tributario, y no respecto de aquellos que –si bien se encuentran contenidos en una misma resolución de multa- se ejerce el derecho de cuestionarlos mediante el procedimiento contencioso tributario.

Que por lo tanto, de acuerdo con la norma y criterios antes glosados, resulta posible que los contribuyentes se acojan al Régimen de Incentivos, aplicable a la multa por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, únicamente en el extremo de los reparos no impugnados, en cuyo caso deben cumplir con cancelar la deuda acotada en el extremo de los reparos no impugnados, así como pagar la multa rebajada en el 50% relacionada con el mismo extremo, lo que deberá ser tomado en cuenta por la Administración³⁵, al efectuar la reliquidación correspondiente.

Intereses moratorios

Que ahora bien, en el presente caso se tiene que la recurrente señala (fojas 1778 a 1780) que la actualización de los intereses moratorios por el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007 no se encontraba arreglada a ley, ya que durante dicho período los intereses debían

³⁴ Sobre el particular cabe indicar que, mediante Resolución N° 02889-5-2013, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 14 de marzo de 2013, este Tribunal ha establecido lo siguiente: "Para acogerse al régimen de incentivos a que se refiere el artículo 179° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificatorias, deben cancelarse la sanción de multa y el tributo omitido y/o la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, y la resolución de multa, según corresponda, incluidos los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, siendo en todos los casos aplicables las reglas de imputación a que se refiere el artículo 31° del Código Tributario a fin de considerarlos cancelados".

Asimismo, mediante Resolución N° 12227-5-2013, que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de agosto de 2013, este Tribunal ha señalado lo siguiente: "Para efecto del acogimiento parcial al Régimen de Incentivos previsto por el artículo 179° del Código Tributario, en aplicación de los artículos 31° y 181° del citado código, los pagos parciales que se realicen deben imputarse en primer lugar a los intereses generados por la sanción rebajada hasta la fecha de pago y luego de ello a esta, lo que determinará si efectivamente se ha producido el mencionado acogimiento parcial así como el porcentaje de acogimiento, según el momento en el que se realice el referido pago".

³⁵ Corresponde indicar que la Administración deberá tener en cuenta los criterios glosados en relación con la aplicación del Régimen de Incentivos a efecto de imputar el pago, ascendente a S/. 49 685,00, efectuado por la recurrente respecto a la resolución de multa materia de autos (fojas 1608 y 1644).

9 8 r 30 F



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

computarse tomando como base de cálculo solo la multa impaga sin incluir la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, según lo establecido por el Decreto Legislativo N° 969.

Que sobre el particular, cabe precisar que la controversia surgida en relación con el cálculo de los intereses moratorios por el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, corresponde a un asunto que surgió con ocasión de la emisión de la resolución apelada, correspondiendo que esta instancia se pronuncie al respecto.

Que el aludido artículo 33° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, antes de la modificación dispuesta por Decreto Legislativo N° 969, preveía que los intereses moratorios se calcularían de la siguiente manera: a) el interés diario se aplicaría desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la Tasa de Interés Moratorio (TIM) diaria vigente; y, b) El interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregaría al tributo impago, constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente.

Que a partir de la modificación introducida por Decreto Legislativo N° 969, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 24 de diciembre de 2006³⁶, el artículo 33° en mención señalaba que los intereses moratorios se aplicarían diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente, esto es, se eliminó la capitalización de intereses moratorios³⁷.

Que asimismo, se tiene que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 15 de marzo de 2007, dispuso que a partir de su entrada en vigencia³⁸, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso, lo que debía ser considerado también para efecto del cálculo de la deuda tributaria por multas, entre otros.

Que con relación a lo alegado por la recurrente sobre la incorrecta determinación de intereses moratorios por parte de la Administración, al haber calculado estos por el período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 al 15 de marzo de 2007 sobre una base de deuda capitalizada existente al 31 de diciembre de 2005, siendo que lo correcto era que debía realizarse sobre la base del tributo insoluto o multa impaga, toda vez que el concepto tributo impago establecido por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 981 regía recién a partir del 16 de marzo de 2007 para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario, se debe señalar que conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21480-9-2011, publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 29 de diciembre de 2011, con el carácter de observancia obligatoria, *"En el caso de deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, de ser el caso"*.

Que resulta oportuno indicar que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que es pertinente anotar que, en la aludida Resolución N° 21480-9-2011, este Tribunal refirió que debía considerarse que los intereses moratorios se generan debido al perjuicio que se ocasiona por haber

³⁶ Según el artículo 12° del aludido decreto legislativo, este regía a partir del día siguiente de su publicación, es decir, el 25 de diciembre de 2006.

³⁷ En ese sentido, la última capitalización sería la efectuada al 31 de diciembre de 2005.

³⁸ Conforme con la Primera Disposición Complementaria Final del mencionado decreto legislativo, este entraría en vigencia el 1 de abril del 2007, con excepción de la Segunda Disposición Complementaria Final, la cual entraría en vigencia al día siguiente de su publicación, es decir, el 16 de marzo de dicho año.

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

incurrido en mora en el pago y que de acuerdo con lo dispuesto por artículo 103° de la Constitución "La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos", principio que también ha sido recogido por la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, por lo que debe considerarse los efectos de la norma que regulaba la forma de cálculo de los intereses moratorios antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969.

Que precisó que en efecto, como se indicó precedentemente, antes de la modificación introducida por el citado decreto legislativo, el artículo 33° del citado código disponía que el interés diario se aplicaba desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el "monto del tributo impago" por la TIM diaria vigente y que el interés diario acumulado al 31 de diciembre de cada año se agregará al "tributo impago", constituyendo la nueva base para el cálculo de los intereses diarios del año siguiente. Por consiguiente, una vez efectuada la acumulación mencionada, la nueva base de cálculo constituía el "tributo impago" sobre el que debía aplicarse la TIM.

Que anotó que, en ese sentido, al efectuarse la capitalización al 31 de diciembre de 2005, se obtenía una nueva base de cálculo, es decir, un tributo impago que incluía el interés que se generó hasta la fecha de acumulación, lo cual debía considerarse para efecto de seguir calculando los intereses moratorios del ejercicio siguiente, por lo que desconocer dicha base desde el 25 de diciembre de 2006 hasta el 15 de marzo de 2007 implicaría negarle efecto a la norma que dispuso la capitalización y que se encontraba vigente con anterioridad, y por tanto, otorgarle efectos retroactivos al citado Decreto Legislativo N° 969.

Que acotó que en esa línea, resultaba evidente que si bien el anotado decreto legislativo tuvo por objeto que no se efectuaran más capitalizaciones a partir de su vigencia, ello no podía implicar que se negara los efectos de la última que se llevó a cabo el 31 de diciembre de 2005 ni el hecho de que el monto que incluía los intereses a dicha fecha constituía conforme a ley la base de cálculo que debía ser usada a partir del 1 de enero de 2006, situación que había sido confirmada mediante el Decreto Legislativo N° 981.

Que en ese sentido, señaló que si bien el Decreto Legislativo N° 969 impide futuras capitalizaciones de intereses, ello no puede tener como consecuencia desconocer el efecto de la norma que era aplicable antes de su entrada en vigencia, es decir, aquella que preveía la capitalización efectuada el 31 de diciembre de 2005.

Que por consiguiente concluyó que en el caso de deudas generadas antes del 31 de diciembre de 2005 y que continúan impagas, la última capitalización permitida normativamente es la que se llevó a cabo en la citada fecha. A partir del 1 de enero de 2006, la base de cálculo sobre la que se aplicarían los intereses estaría constituida por dicha deuda capitalizada pues el concepto "tributo impago" a que hace referencia el artículo 33° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 969, incluiría los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, lo cual sería aplicable también al período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007.

Que en cuanto a la Segunda Disposición Complementaria y Final del Decreto Legislativo N° 981, este Tribunal ha establecido, en la resolución antes citada, que dicha norma ha previsto que a partir del 16 de marzo de 2007, para efectos de la aplicación del artículo 33° del Código Tributario respecto de las deudas generadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, el concepto tributo impago incluye a los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder, lo cual ha suscitado distintas interpretaciones sobre los posibles efectos que esta norma puede tener sobre el particular. Una de estas interpretaciones señala que la citada disposición confirma que durante el período analizado la base de cálculo de los intereses moratorios incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005. Asimismo, la otra considera que el Decreto Legislativo N° 981 contiene una norma interpretativa.

Que asimismo, indicó que del texto de la referida disposición se advierte que su propósito es establecer que a partir de su entrada en vigencia, la base de cálculo de los intereses moratorios es el monto capitalizado al que se ha hecho referencia. En tal sentido, reafirma la interpretación antes mencionada que



Tribunal Fiscal

Nº 11284-8-2015

indica que dicha base es la que debe ser aplicada en el período analizado, ya que su finalidad es adoptar durante su vigencia lo que ya había sido regulado con anterioridad.

Que añadió que así, de los propios términos empleados por la norma se aprecia que su fin es prever que a partir del 16 de marzo de 2007 seguiría utilizándose como base de cálculo de los intereses moratorios aquella que incluía los intereses capitalizados al 31 de marzo de 2005 (de ser el caso), es decir, aquella que ya se usaba para estos efectos. En ese sentido, el Decreto Legislativo N° 981 no hace más que confirmar tal interpretación.

Que en atención a lo expuesto, este Tribunal concluyó, en la resolución bajo comentario, que en el caso de las deudas generadas antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 969, entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, la base de cálculo de los intereses moratorios previstos por el artículo 33° del Código Tributario está constituida por el monto del tributo impago que incluye los intereses capitalizados al 31 de diciembre de 2005, de corresponder; por lo tanto, no existe vulneración alguna al principio de irretroactividad de las leyes, como erróneamente sostiene la recurrente.

Que en tal sentido, en el presente caso, resulta correcto que la Administración efectúe el cálculo de los intereses moratorios referido al período comprendido entre el 25 de diciembre de 2006 y el 15 de marzo de 2007, de conformidad con lo previsto por las normas y el criterio jurisprudencial antes glosado, esto es, considerando como base de cálculo la multa impaga incluida la capitalización de intereses efectuada al 31 de diciembre de 2005, y teniendo en cuenta los criterios expuestos por la presente resolución.


Que el informe oral solicitado por la recurrente se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme se aprecia de la constancia de foja 1877.

Con los vocales Huertas Lizarzaburu, Falconí Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007227 de 29 de febrero de 2008, debiendo la Administración proceder 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


FALCONI/SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Lidia Llanos
Secretario Relator
IL/HLL/RM/mpe.