



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

EXPEDIENTE N° : 5481-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de junio de 2016

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° 0150140007050 de 28 de diciembre de 2007, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró fundada en parte la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006982 a 012-003-0006991, emitidas por pagos a cuenta de los periodos de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001, y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0006808 y 012-002-0006820 a 012-002-0006830, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente¹ sostiene que la resolución apelada y los valores son nulos debido a que en su emisión la Administración ha incurrido en un vicio de motivación defectuosa en tanto no realizó una valoración adecuada de los medios probatorios presentados durante la fiscalización.

Que indica que en su reclamación solicitó la nulidad de los valores emitidos, respecto de los reparos por exceso de provisión millas _____ no adicionado a la declaración jurada, intereses en suspenso, gastos comunes no adicionados y exceso de amortización acelerada de intangibles, debido a que la Administración no motivó las razones por las cuales los medios probatorios ofrecidos no acreditaban los requerimientos realizados, y además porque no habían motivado de manera suficiente las razones por las cuales se formulan los reparos, siendo que frente a dicho pedido, la resolución apelada no cumplió con expresar de manera detallada las razones por las que considera que los valores emitidos sí habrían cumplido con motivar cada uno de los aspectos observados, limitándose a señalar únicamente que dichos valores sí están sustentados.

Que por ello, señala que se debe declarar la nulidad de los valores impugnados y de la resolución apelada pues dichos actos no se encuentran debidamente motivados, en virtud de lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario y el numeral 1 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Que en cuanto al fondo de la controversia respecto del reparo por exceso de provisión millas _____ no adicionado a la declaración jurada, vinculados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, señala que la provisión por gastos vinculados a las millas _____ es un procedimiento contable que realiza a efectos de llevar el control de las millas ganadas por los clientes por el uso de las tarjetas de crédito emitidas, como parte de sus programas de fidelización (canje de millas por premios), la misma que se encuentra debidamente sustentada con los respectivos comprobantes de pago emitidos por _____ por los beneficios consumidos por los clientes poseedores de su tarjeta de crédito.

Que indica que la mencionada provisión es una estimación que podría ser mayor o menor a la que realmente se devenga en el ejercicio, cuyas diferencias son adicionadas o deducidas en las declaraciones juradas anuales, siendo por ejemplo que en el ejercicio 2001, el gasto provisionado por millas resultó ser menor al gasto real devengado sustentado en comprobantes de pago, con lo cual la deducción sería procedente.

¹ También referida en la presente resolución como "el banco".



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que menciona que cumple con los requisitos establecidos en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta para realizar la deducción observada, pues dicho programa o beneficio es una forma de hacer más atractiva para los clientes la afiliación a sus tarjetas de crédito, las mismas que le generan diversos ingresos, cumpliendo de esta manera con el principio de causalidad; asimismo, la factura que sustenta el gasto real fue puesta oportunamente a disposición de la Administración con ocasión de la fiscalización y reclamación, documento que en forma textual consigna la expresión "successfully posted activity through december 2001", con lo cual resulta incorrecto lo afirmado por dicha entidad, en el sentido que no contaba con dicha información.

Que en cuanto al reparo por intereses en suspenso originados por créditos vencidos o en cobranza judicial, vinculados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, señala que dichos intereses no califican como ingresos devengados, por lo que no deben formar parte de la base imponible, de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sostiene que el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N° 0467-5-2003, 09518-2-2004, 01652-5-2004 y 01274-2-2004, y la propia Administración mediante el Informe N° 198-2004/SUNAT, han recogido el criterio según el cual cabe recurrir a la normatividad contable en lo no previsto en una norma tributaria, como es el caso del postulado del devengado, siendo que de acuerdo con las normas contables, el devengado sirve para determinar en qué período se registra un hecho económico que se materializa en el reconocimiento de una partida en los estados financieros, por lo que los ingresos provenientes de una determinada transacción se consideran devengados cuando exista certeza de que fluyan a la empresa.

Que agrega que el incumplimiento reiterado del deudor en el pago de un determinado número de cuotas hace presumir que los ingresos derivados del crédito concedido no fluyan a la empresa, y al no existir certeza en el cumplimiento de la obligación, los intereses y comisiones provenientes de créditos clasificados como vencidos no deben considerarse devengados y solamente cuando se verifique su percepción, deberán ser incluidos en la base imponible del Impuesto a la Renta.

Que manifiesta su desacuerdo con los criterios establecidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001 y 710-4-2003, sobre las que fundamenta la Administración su reparo, en las que se establece que las normas bancarias que permiten el diferimiento de sus intereses vencidos no tienen incidencia tributaria y que las provisiones respecto de los intereses en suspenso solamente serán deducibles en la medida que el crédito que genera los mencionados intereses estén clasificados en una categoría distinta a la normal. Agrega que en el supuesto que se considere válida la posición jurisprudencial, los intereses en suspenso contabilizados deben ser considerados como provisiones y serían deducibles en su integridad, pues representan provisiones específicas reguladas por la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que refiere que de acuerdo con lo previsto por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, no corresponde aplicar el principio de lo devengado a los intereses en suspenso, sino el principio de lo percibido, y que por tal motivo, al no calificar dichos intereses como ingresos no procedía afectarlos al pago del Impuesto a la Renta, siendo que dicha norma no ha producido un cambio normativo sobre el tratamiento tributario de los intereses en suspenso, sino que constituye una norma interpretativa y/o aclaratoria, por lo que dicho tratamiento resulta aplicable antes del ejercicio 2008.

Que en su escrito ampliatorio de apelación, presentado el 24 de marzo de 2008, de fojas 3725 a 3729, la recurrente reitera que no existe discrepancia alguna entre las normas bancarias y las tributarias y que con el escrito de fecha 14 de diciembre de 2004, presentó en medio magnético, conteniendo los detalles específicos para que se determine los intereses en suspenso y la provisión que tendría derecho a deducir, información que no ha sido debidamente evaluada por la Administración.

Que sobre el reparo por gastos no sustentados con comprobantes de pago o que no cumplen el principio de causalidad, vinculado también al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, indica que todos



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

los gastos observados cumplen con los criterios del principio de causalidad para aceptarse su deducción; es decir, son necesarios para el desarrollo de sus actividades, son normales de acuerdo al giro de su negocio y resultan razonables y proporcionales en relación con sus ingresos.

Que precisa que los gastos observados corresponden a las facturas emitidas por _____ por los premios en vales de consumo otorgados por _____ para incentivar la colocación de tarjetas de crédito en su fuerza de ventas, los que se encuentran directamente relacionados con la generación de ingresos gravados, siendo que cumplió con presentar oportunamente los documentos que acreditan la entrega de dichos vales.

Que para el caso del gasto por pagos efectuados al Estudio _____, señala que se originaron por los servicios de asesoría legal que le brindaron para facilitar la toma de medidas inmediatas contra deudores o la toma de decisiones corporativas, siendo que dicho servicio se puede reflejar en reportes y consultas verbales, habiendo puesto a disposición de la Administración las facturas emitidas y el contrato suscrito con dicho estudio de abogados.

Que en cuanto al gasto por los servicios brindados por _____, menciona que dicha empresa es una agencia publicitaria internacional que le brindó los servicios de publicidad, diseño, desarrollo de folletos, publicidad en televisión y radio y comunicaciones con los clientes, servicios directamente vinculados al giro de su negocio, habiendo presentado ante la Administración diversa documentación que acredita el gasto efectuado, lo cual no ha sido debidamente meritado, limitándose a exigir documentación adicional, sin evaluar la que se había presentado.

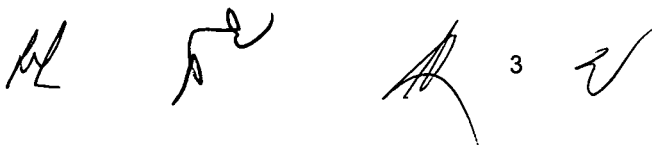
Que en el caso de los pagos efectuados al Estudio _____, refiere que corresponden a los servicios de recuperación judicial de las operaciones crediticias de _____, y que de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1932-5-2004, basta que se acredite la obligación contractual entre las partes que justifique el gasto incurrido para que éste sea reconocido, lo que en su caso se ha acreditado, por lo que correspondía que la Administración admita la deducción observada, más aún cuando durante la fiscalización presentó documentación adicional que acreditaba la deducción efectuada.

Que en referencia a los pagos efectuados a favor de _____, señala que dicha entidad es la encargada de proveerle servicios tecnológicos de mensajería electrónica, correo electrónico, acceso a internet y acceso a la red global de comunicaciones, servicios vinculados con su actividad generadora de renta, habiendo presentado documentación suficiente que acredita el servicio recibido, como es el contrato suscrito con su proveedor, las facturas emitidas y los documentos denominados "Exhibit 1", en los que se detallan los servicios prestados a favor de su empresa.

Que finalmente, respecto al gasto por suscripciones y cotizaciones IFR Publishing, indica que se encuentra vinculado a la entrega de publicaciones sobre el negocio de la banca corporativa, empresarial y personal, que tiene por objeto permitirle conocer el mercado en el cual se invierte, y evidenciar los productos que sus competidores ofertan, siendo ello una herramienta indispensable para la adopción de estrategias en su negocio.

Que en cuanto al reparo por gastos comunes no adicionados, vinculado al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, refiere que la Administración efectuó el cálculo de los gastos comunes aplicando el procedimiento regulado en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, considerando gastos de áreas que no tienen relación alguna con la generación de rentas exoneradas, a pesar de las explicaciones y documentos que presentó durante la fiscalización.

Que menciona que las rentas exoneradas obtenidas por _____ se encuentran relacionadas con intereses y demás ganancias de capital provenientes de valores emitidos por el Gobierno Peruano, así como con la negociación de valores emitidos por entidades privadas en rueda de bolsa de valores, siendo

 3



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

que la gestión de dichas rentas únicamente la realiza su área de tesorería, por lo cual son solamente los gastos incurridos totalmente por dicha área, los destinados a generar rentas exoneradas y gravadas a la vez.

Que indica que la Administración efectuó un análisis arbitrario de los gastos que considera comunes, toda vez que, a manera de ejemplo, la Administración incluyó como tales gastos por servicios pick up (servicios de recojo de fondos para clientes corporativos), por servicios speed collect (servicios orientados a solucionar el manejo de las cobranzas locales) y gastos de amortización (generados para ampliación de actividades), destinados todos ellos a operaciones gravadas con el impuesto, siendo que de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 06083-3-2003, corresponde a la Administración, evaluar, analizar, y acreditar qué gastos tuvieron incidencia en la generación de rentas exoneradas, debiendo discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de renta exonerada, siendo que dicha labor es fácilmente realizable a partir de la información registrada en sus sistemas contables, los que puso a disposición de la Administración.

Que en su escrito ampliatorio de apelación, presentado el 24 de marzo de 2008, de fojas 3724 y 3725, la recurrente sostiene que carece de sustento el procedimiento en función a las rentas brutas determinado por la Administración por cuanto no se valoró la información que ponía a disposición a partir del 28 de diciembre de 2004.

Que en lo que concierne al reparo por gastos financieros no deducibles, vinculado también al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, señala que de la revisión de la proporcionalidad de los gastos financieros deben deducirse en la proporción existente entre los ingresos financieros gravados y los ingresos financieros exonerados, siendo que la Administración confunde rentas exoneradas con ingresos exonerados.

Que agrega que la Administración en forma errada, incluyó dentro de los ingresos financieros exonerados, renta exonerada, proveniente del resultado de la ganancia de capital de la venta de valores proveniente de créditos concedidos al Sector Público Nacional, según el inciso h) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, en este sentido, afirma que el significado de "ingreso financiero" se colige a partir de las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, que las ganancias por venta de valores son una categoría distinta a los intereses; además, sostiene que la premisa para la aplicación de la prorrata de gastos financieros es excluir los gastos financieros que se vinculan con los ingresos financieros no gravados, por lo que se distorsiona este procedimiento si se incluye las ganancias exoneradas por venta de valores.

Que refiere que considerar los resultados de la compraventa de valores exonerados como ingresos financieros exonerados no es correcto, dado que la compraventa de valores no tiene gastos financieros exonerados, e insiste en que la premisa de la prorrata es no deducir aquellos gastos financieros que se vinculen con ingresos financieros no gravados. Agrega que el hecho que sea una entidad financiera no implica que todo ingreso sea convertido en forma automática en un ingreso financiero, pues ello dependerá de la operación que le da origen.

Que asimismo, alega que los gastos administrativos asociados a tales ganancias de capital fueron incluidos en su oportunidad como gastos comunes para efectos de la aplicación de lo dispuesto por el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el reparo al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, por exceso de amortización acelerada de intangibles, sostiene que la Administración reparó el importe de amortización de gastos pre-operativos incurridos en los ejercicios 2000 y 2001, que fueran deducidos vía declaración jurada, y sustenta su reparo en el hecho que habría modificado el plazo de amortización de dichos gastos pre-operativos mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

M/ 4



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que indica que en el ejercicio 1997 incurrió en gastos pre-operativos y de expansión de sus actividades, los mismos que optó por diferir, activándolos para ser amortizados a lo largo de 5 años, según lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37° de la ley del Impuesto a la Renta, siendo que como consecuencia de un error contable presentó una declaración rectificatoria respecto de dicho ejercicio, la que es considerada por la Administración como una que no solo corrigió el error de cálculo, sino que también modificó el plazo de amortización de los gastos pre-operativos.

Que menciona que la modificación del plazo de amortización no constituye en este caso una nueva declaración, pues la originalmente presentada se mantiene plenamente vigente, que es distinto a que se modifique sin que medie presentación de declaración rectificatoria, caso en el cual sería una variación, siendo que conforme con lo dispuesto por el artículo 88° del Código Tributario, la rectificación efectuada surtió efectos en la fecha de su presentación toda vez que no implicó la determinación de una menor obligación tributaria.

Que afirma que la declaración rectificatoria de la declaración jurada anual del ejercicio 1997 constituye una reestimación correcta del plazo de amortización adoptado, y en esta se fija un plazo de amortización de 5 años (20% anual), lo que no se trata de una variación, toda vez que la amortización aún no se había iniciado.

Que para el caso del reparo por gastos por primas de terceros no deducibles, vinculado únicamente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, indica que la Administración consideró que cargó indebidamente a gastos importes que corresponden a trabajadores cesados, los cuales a la fecha de la cobertura del seguro no tenían vínculo laboral alguno con la empresa, y en consecuencia no se cumplía con el principio de causalidad.

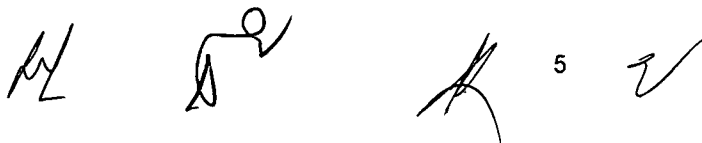
Que manifiesta que cumple con el principio de causalidad y que contempla planes de acción a ejecutarse frente a reestructuraciones con la finalidad de lograr minimizar sus costos de implementación y conseguir la rentabilidad buscada con el cambio de estructura, siendo la contratación de seguros para los ex empleados uno de tales planes que se implementa a fin de minimizar sus efectos colaterales, siendo que ello evita un detrimento económico por demandas laborales planteadas por quienes se ven afectados con las políticas de reestructuración y elimina cualquier posible detrimento de la imagen de su empresa.

Que alega que la Administración debió evaluar los acuerdos con los ex empleados y determinar la necesidad del gasto, pues conforme con el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles los pagos efectuados con motivo del cese, por lo que basta que el pago sea consecuencia de un acuerdo celebrado con motivo de la terminación para que se considere un pago válido.

Que respecto al reparo por exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta, vinculada al ejercicio 2001, sostiene que la Administración consideró que los aparatos de router calificaban como aparatos de telecomunicación, y no como equipos de cómputo, por lo que solo podían ser depreciados con una tasa de 10%.

Que sobre el particular, señala que los equipos denominados routers son equipos o dispositivos de red que suelen estar interconectados, formando una especie de "telaraña" que hace posible el tráfico de datos entre redes computacionales separadas físicamente, siendo el principal objetivo de estos equipos la transmisión de datos por la mejor ruta posible.

Que agrega que los routers se comunican constantemente entre sí, informándose de las rutas bloqueadas, de las máquinas intermedias que se encuentran caídas o saturadas de tráfico, a partir de una tabla especial almacenada en su interior, conocida como tabla de ruteo, en la que van anotando las direcciones IP de las máquinas que se comunican con él y el puerto por el que está accesible esa máquina; en ese sentido, indica que estos equipos son partes integrantes de los equipos de cómputo y de procesamiento de datos puesto que su finalidad principal consiste justamente en facilitar la transmisión

 5



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

de datos entre redes de computadores, compartiendo la misma exposición a los cambios tecnológicos de aquéllos.

Que en cuanto al reparo a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de febrero a agosto y de octubre a diciembre de 2001, refiere que la Administración no puede exigir la determinación de los pagos a cuenta sustentándose en un coeficiente que fue determinado en función a la modificación del Impuesto a la Renta calculado para el ejercicio 2000, con motivo de las labores de fiscalización que se llevaron a cabo por dicho ejercicio y por el cual se emitió la Resolución de Determinación N° 012-03-0006969, toda vez que dicho valor es materia de un procedimiento contencioso administrativo pendiente de resolución.

Que sostiene que al momento de interponer el recurso de apelación (y antes el recurso de reclamación), el efecto es el de suspender cualquier cobranza u otro efecto relacionado a la deuda correspondiente, lo cual le resulta razonable toda vez que considera que con el inicio de dichos procedimientos administrativos se genera una situación expectante en relación con los resultados del mismo.

Que indica que los actos administrativos tributarios impugnados no pueden servir de sustento para la emisión de nuevos actos administrativos, en tanto no adquieran la calidad de firmes, pues de lo contrario se estaría frente a un supuesto de contravención de la no ejecutoriedad de dichos actos impugnados.

Que manifiesta que los ingresos por intereses en suspenso no deben ser considerados para efectos del cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a Renta del ejercicio 2001, toda vez que considera que dichos ingresos no se han devengado en el citado ejercicio.

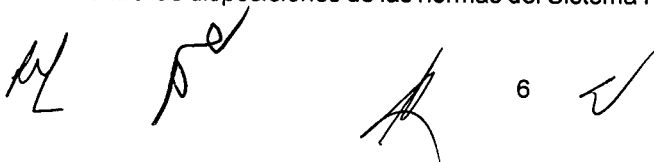
Que respecto a la Resolución de Multa N° 012-003-0006808, emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, menciona que la Administración tomó como referencia la declaración original del 30 de marzo de 2001, sin tener en cuenta que solicitó el acogimiento al RESIT, incluyendo, entre otras, la deuda del Impuesto a la Renta reconocida en la primera declaración rectificatoria del ejercicio 2000, presentada el 31 de mayo de 2002, por lo que la deuda originada entre su declaración original y la rectificatoria presentada para acogerse al RESIT, se encuentra extinguida.

Que agrega que en la determinación de las Resoluciones de Multa N° 012-003-0006808 y 012-003-0006820, vinculadas al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, la Administración desconoció la aplicación del régimen de incentivos previsto en el artículo 179° del Código Tributario respecto de los pagos efectuados el 1 de junio de 2005, por los reparos no impugnados.

Argumentos de la Administración

Que en relación al reparo del exceso de provisión respecto de Millas no adicionado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, señala que la factura de fecha 15 de enero de 2002, presentada por la recurrente para sustentar el gasto no provisionado, que habría sido emitido por concepto de "Successfully Posted Activity Through December 31, 2001, Millas", no corresponde a la que fue presentada durante la etapa de fiscalización, debido a que en dicha oportunidad, la recurrente había manifestado que correspondía a servicios prestados en el ejercicio 2000, y que de la información consignada no se podía discriminar el ejercicio al que correspondían los servicios, mientras que en el comprobante aludido en la etapa de reclamación se señala expresamente que corresponde al ejercicio 2001. Agrega que la recurrente no adjuntó copia del comprobante ni documentación adicional que respalde su afirmación, por lo que al no haber desvirtuado la afirmación, esto es, documentación que sustente la deducción del gasto, mantuvo el reparo.

Que en cuanto el reparo sobre intereses en suspenso de los ejercicios 2000 y 2001, realiza una comparación entre las disposiciones de las normas del Sistema Financiero, como la Ley N° 26702, artículo





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

87° de la Constitución Política del Perú, Plan de Cuentas para Instituciones Financieras, Manual de Contabilidad para Empresas del Sistema Financiero, Reglamento aplicable a la Empresas del Sistema Financiero para la Evaluación y Clasificación del deudor y la exigencia de provisiones, y las normas de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, y concluye que las primeras se contraponen a las segundas, y permiten el diferimiento de los intereses vencidos y en cobranza judicial hasta que efectivamente se hayan percibido; no obstante, no tienen incidencia tributaria, puesto que regulan las operaciones de las entidades del Sistema Financiero.

Que partiendo de un análisis del concepto de devengado, señala que tratándose de la generación de intereses provenientes de un servicio de crédito que la recurrente otorga a los clientes en sus distintas modalidades que no ha sido cancelado o amortizado por los obligados a la fecha de vencimiento convenida, dichos intereses se consideran devengados cuando se haya cumplido la fecha de vencimiento preestablecida. Asimismo, precisa que la fecha de vencimiento como tal, no determina necesariamente la incobrabilidad de los créditos dado que esta circunstancia puede estar determinada por las dificultades financieras del deudor, el análisis periódico de créditos concedidos, entre otros. En la misma línea, indica que considerando que según el Manual de Contabilidad para Empresas del Sistema Financiero, en la Cuenta 8104 se registra el importe de los rendimientos devengados de créditos, vencidos y en cobranza judicial, puede afirmarse que los intereses y comisiones de créditos en situación de vencidos también se encuentran calificados como devengados, estando dentro del supuesto establecido en el literal a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, aunque no hayan sido registrados en una cuenta resultados por disposición de la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que por lo tanto, los intereses y comisiones que se registran en la cuenta "Ingresos en Suspense" son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta en la medida en que se van produciendo, debiendo imputarse al ejercicio gravable en que se devenguen.

Que precisa que si bien los intereses en suspenso por créditos vencidos o en cobranza judicial, de acuerdo al literal h) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, serían deducibles por encontrarse vinculados a colocaciones que han sido provisionadas como incobrables de acuerdo a las normas del Sistema Financiero, los intereses deducibles no son la totalidad de intereses registrados en las cuentas en suspenso, sino sólo el porcentaje que corresponda a la categoría de riesgo en que se encuentra el crédito que los ha originado. Al respecto, manifiesta que en las Resoluciones N° 10240-4-2001 y 710-4-2003 se estableció que únicamente se debe admitir la deducción de los intereses que correspondan a provisiones específicas por créditos no clasificados como normales por las normas de la Superintendencia de Banca y Seguros, atendiendo a que dichos créditos se encuentran en situación de vencidos o en cobranza judicial, por lo tanto, los intereses en suspenso originados por créditos de ese tipo constituyen ingresos gravables de tercera categoría de riesgo en que encuentra el crédito que los ha originado.

Que agrega que la recurrente no presentó documentación que permitiera vincular los intereses en suspenso devengados en los ejercicios gravables 2000 y 2001 con los préstamos que les dieron origen en los mismos porcentajes y categoría de crédito del cliente y con la información proporcionada a la Superintendencia de Banca y Seguros, de acuerdo con el criterio del Tribunal Fiscal.

Que en relación a la determinación del saldo inicial de la Cuenta 8104 para determinar a su vez los intereses en suspenso del ejercicio 2000, alega que para calcular los referidos intereses en suspenso, el auditor obtuvo los datos del Libro Mayor del ejercicio 2000, habiendo considerado los importes de las Cuentas 1906 (subcuentas 1916 y 1926) y 8104 (subcuentas 8114 y 8124), por lo que indica que lo alegado por la recurrente en el sentido de que la Cuenta 8124 no se encontraba incluida en el saldo inicial al 1 de enero de 2000 de la Cuenta 8104, no procede.

Que en cuanto al cuadro "Cálculo de la Provisión de Intereses en Suspense – Cuenta 8124 (incluida en 8104)", en el que indica que el saldo inicial de la Cuenta 8104, al 1 de enero de 2000, asciende a



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

S/.640,606.00 y no a S/.97,313.00 y que los intereses en suspenso deben deducirse en forma proporcional a la provisión específica de los créditos, de acuerdo con la calificación de riesgo del deudor respecto de los intereses registrados en la Cuenta 8104, señala que la recurrente no adjuntó registros contables o documentación que acreditara cada uno de los saldos consignados en dicho cuadro, sino que se limitó a sostener que la cifra considerada era errada, sin presentar prueba alguna.

Que en relación a gastos no sustentados con comprobantes de pago o que no cumplieran con el principio de causalidad del ejercicio 2000, señala en relación a las Cuentas Cosmos 9341370008 y 934380001 – , que la recurrente se limitó a presentar los comprobantes de pago, sin documentación adicional que acreditara la forma en se darían los incentivos, los trabajadores que ganaron los vales, ni la documentación que acreditara la entrega de los mismos, ni acreditó que dichos egresos se hubieran destinado efectivamente a sus trabajadores. Sobre los gastos registrados en la Cuenta Cosmos 9341810008 Gastos , sostiene que no se encontró documentación sustentatoria; asimismo, sobre los gastos de la Cuenta Cosmos 9346130005 – indicó que, salvo la Factura N° 002-000197, no se encontró ningún documento que acreditara la realización de los servicios prestados por la empresa indicada, ni se pudo establecer el sujeto beneficiado de los mismos para determinar la relación entre el gasto y la generación de renta gravada. En cuanto a los gastos registrados en la Cuenta Cosmos 9346030008 del Estudio , indica que la recurrente presentó solo copia del contrato de locación de servicios profesionales celebrado con dicho estudio, del cual se desprende que éste elaboraría informes de periodicidad mensual, genéricos y específicos sobre el estado de situación y avance procesal de los expedientes encomendados e informes que fueran solicitados por la Superintendencia de Banca y Seguros, por la Sociedad de Auditoría Externa designada por el banco, por Auditoría Interna; no obstante, la recurrente no presentó los informes de periodicidad mensual, la correspondencia comercial, ni informes sobre montos recuperados que acrediten fehacientemente la prestación de los servicios contratados, por lo que se concluye que la documentación presentada resultó insuficiente.

Que sobre los gastos no sustentados del ejercicio 2001, registrados en la Cuenta Cosmos 9342820007 de servicios , manifiesta que si bien existía un contrato para la prestación de servicios internacionales, la empresa proveedora permitiría a la recurrente recibir uno o más servicios descritos en la guía de productos del año 1997, pero no se precisaba cuáles, ni se aprecia que se llegaron a prestar a la recurrente. Advierte de la existencia de documentos denominados "Exhibit B-1", donde se hace referencia a tarifas mensuales y anuales que cobraría por los servicios de información en red, seguridad, administración e infraestructura tecnológica ("Data Network", "Security", "Administration" y "Standard Technology Infraestructura"), que no existe documentación que permita determinar si los referidos servicios fueron prestados a la recurrente. Finalmente, en cuanto a los gastos registrados en la Cuenta Cosmos 9340910009 – señala, del mismo modo, que la recurrente no presentó documentación que demostrara que se cumplió con el principio de causalidad.

Que en relación a los gastos comunes a la generación de rentas gravadas y exoneradas, sostiene que la recurrente consideró que dichos gastos estaban constituidos únicamente por los gastos de tesorería, sobre la base de dividir la renta exonerada sobre la suma de los ingresos gravados y exonerados, obteniendo el porcentaje no deducible de gastos comunes (4.57%) aplicado a los gastos de tesorería.

Que añade que para poder aplicar el Método del Gasto es necesario contar con la información que permita identificar el total de los gastos que inciden en rentas gravadas y el total de gastos que inciden en rentas exoneradas, que la aplicación de dos procedimientos para la estimación de los gastos inherentes a las rentas gravadas cuando la totalidad o parte de los gastos han sido incurridos indistintamente en la generación de rentas gravadas, exoneradas e inafectas, y que los procedimientos de prorratear los gastos comunes son de carácter alternativo, pues en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, se aplicaría el segundo procedimiento no debiendo incluirse dentro del cálculo, las rentas inafectas. Cita la Resolución N° 01969-1-2004, según la cual los procedimientos mencionados

 8



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto, y que en su cálculo no se debe incluir a las rentas inafectas, como el caso de los dividendos.

Que afirma que el nivel de información contable con que se cuente al momento de practicar la determinación del Impuesto a la Renta es uno de los aspectos más importantes para la aplicación de cualquiera de los dos procedimientos regulados en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que la recurrente, si bien señaló que contaba con un sistema contable que le permitía identificar los gastos por cuentas específicas y que podía imputarlos discriminadamente a la generación de rentas exoneradas y/o gravadas, sólo adjuntó el organigrama del área de tesorería, el detalle de los gastos por cuentas cosmos y la descripción de puestos que la integraban. Afirma que al haber optado por el segundo procedimiento del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, reconoció implícitamente que no contaba con controles en su sistema contable que le permitieran discriminar la información referida a sus gastos directos imputables a rentas exoneradas, a rentas y a gastos que incidan conjuntamente con rentas gravadas y exoneradas, y que si bien señala en su escrito de 28 de diciembre de 2004, que pone a disposición el detalle de los gastos por centro de costos (APAS) de los ejercicios 2000 y 2001, no podían ser adjuntados físicamente por ser un archivo que no cabe en medios magnéticos.

Que en ese sentido, concluye que considerando que la recurrente afirmaba que su sistema contable le permitía identificar los gastos por centro de costos (APAS) y que no proporcionó ningún elemento probatorio que acreditara que su sistema contable tenía un control de gastos, su ofrecimiento de prueba con el escrito mencionado resultó extemporáneo e insuficiente y que debió haber presentado documentación que aportara algún indicio que su afirmación resultaba cierta y justificara el requerimiento de información complementaria o la confirmación de las evidencias con otros elementos. Por lo tanto, afirma que al no poder relacionarse individualmente los gastos directos imputables específicamente a las rentas exoneradas, la recurrente no puede aplicar la proporcionalidad de gastos a que se refiere el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que confirmó el reparo por los importes de S/3,615,951.00 y S/5,281,442.00 correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente.

Que en cuanto al reparo a los gastos financieros, la Administración parte señalando que los intereses financieros corresponden a los intereses y comisiones que se obtienen por la colocación de recursos y a cualquier otro ingreso que de acuerdo al Plan Contable o al Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero según correspondiera, tuvieran la naturaleza de ingreso financiero, en virtud a la naturaleza y tipo de operaciones que éstas normalmente desarrollan.

Que para la deducción de los gastos por intereses relacionados con deudas debe establecerse la proporción existente entre los ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados y deducir como gasto únicamente los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados, por lo que no resulta correcto considerar todos los ingresos obtenidos por la entidad financiera para calcular el porcentaje deducible asociado a los gastos financieros, sino solo de los rubros que califiquen como ingresos financieros gravados y exonerados, por lo que no deben considerarse en la prorrata, entre otros, ingresos por arrendamientos, ingresos diversos de gestión, ventas, ingresos extraordinarios y ganancias de ejercicios anteriores.

Que respecto al ejercicio 2000, indica que de acuerdo al Plan de Cuentas de las Empresas del Sistema Financiero, la Cuenta 51 corresponde a Intereses, mientras que el rubro 5101 corresponde a Depósitos – Vista y Ahorros, lo que evidencia que los rubros 51140101 y 51140301 - incluidos por la Administración como ingresos financieros - corresponden a ingresos obtenidos por la colocación de dinero en depósitos que tienen naturaleza de ingresos financieros, por lo que debían ser considerados para el cálculo del porcentaje de los gastos financieros deducibles, así como también los de la Cuenta 53 y el rubro 5302 corresponde a reajustes por indexación, el rubro 53230101 correspondiente a "Bonos y Acciones M.E." al estar comprendido dentro del concepto Otros Ingresos, también deben ser considerados para efectos del cálculo del porcentaje, como así lo reconoce la recurrente en su reclamo cuando señala que dichos





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

ingresos correspondieron a intereses provenientes de créditos concedidos al Sector Público Nacional, así como al resultado de la Venta de Valores mobiliarios inscritos en el Registro Público del Mercado de Valores, los cuales se encontraban exonerados del Impuesto a la Renta según los incisos h) y l) del artículo 19° de la norma que regulaba dicho tributo, razón por la cual los ingresos obtenidos por dichos conceptos calificaban como ingresos financieros exonerados.

Que en cuanto a los ingresos del ejercicio 2001, sostiene que de acuerdo al Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, el rubro 51 corresponde a Ingresos financieros y la Cuenta 5109 a Ingresos Financieros Diversos, en los que registran reajustes por indexación, las operaciones en moneda extranjera y nacional, los resultados en la compraventa de valores, entre otras operaciones, lo cual evidencia que los rubros 51191205030101 y 51190301010101 vinculado a la compra de valores. Agrega que el rubro 41 está vinculado a Gastos Financieros, dentro del cual se encuentra la Cuenta 4109 Cargas financieras diversas, en la que se registran gastos financieros provenientes de reajustes por indexación de los depósitos, rendimiento aleatorio y el resultado en la compra venta de valores, por lo que afirma que el rubro 41190301010101 corresponde a un gasto financiero, por lo que también debe ser considerado para determinar el importe neto de ingresos financieros no gravados, a efectos de calcular el porcentaje de los gastos deducibles. En ese sentido, confirma que el procedimiento aplicado para calcular los gastos financieros no deducibles correspondientes al ejercicio 2001 está arreglado a ley.

Que por otro lado, en relación al reparo por exceso de amortización acelerada de intangibles, señala que de acuerdo al inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, los contribuyentes podían optar deducir sus gastos pre-operativos, proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años, y que en caso de haber optado por la segunda opción, una vez elegido el plazo, éste no podía ser modificado, salvo que los contribuyentes pudieran justificar cambios en las estimaciones contables iniciales de la referida proyección económica, para cuyo efecto resultaba necesario contar previamente con una autorización previa de parte de la SUNAT, y que lo contrario implicaría aceptar que la simple presentación de una declaración rectificatoria sería suficiente para modificar el plazo de amortización fijado originalmente, sin que para ello fuese necesario la autorización de la SUNAT, lo que haría en la práctica, inaplicable dicha disposición, que no tiene otra finalidad que facilitar el control tributario de las deducciones tributarias, de manera que éstas se efectúen de modo sistemático y constante y no en forma variable sujeta a la voluntad de los contribuyentes.

Antecedentes

Que mediante Carta de Presentación N° 040011087900-01-SUNAT y Requerimiento N° 00171872, notificados el 12 de enero de 2004 (fojas 2221 y 2224), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, de cuyo resultado efectuó reparos al Impuesto a la Renta contenidos en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981; asimismo, emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006982 a 012-003-0006991 por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001 y las Resoluciones de Multa N° 012-003-0006808 y 012-003-0006820 a 012-003-0006830, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que conforme consta en el Anexo N° I de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2747 y 2990), los reparos efectuados en la fiscalización fueron los siguientes:

| Reparos | Ejercicio 2000 | Ejercicio 2001 |
|--|-----------------------|-----------------------|
| | RD N° 012-003-0006969 | RD N° 012-003-0006981 |
| Exceso de provisión de gastos varios no adicionados en la declaración jurada | 138,411.00 | 3,211.00 |
| Exceso de provisión millas American Airlines no adicionados en la declaración jurada | 10,262.00 | 37,156.00 |
| Exceso de gastos por bono a los funcionarios del banco no adicionado | 476,184.00 | |

 10 ✓



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | | |
|---|----------------------|----------------------|
| Intereses en suspenso | 6'185,571.00 | 3'133,332.00 |
| Gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad | 844,177.00 | 949,384.00 |
| Gastos comunes no adicionados | 3'615,951.00 | 5'281,442.00 |
| Gastos financieros no deducibles | 284,443.00 | 658,493.00 |
| Depreciación de activos fijos deducidos en la determinación del Impuesto a la Renta | 1'821,960.00 | |
| Exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta | 159,480.00 | 112,700.00 |
| Exceso de depreciación sobre instalaciones | 340,143.00 | |
| Exceso de amortización acelerada de intangibles | 129,182.00 | 126,340.00 |
| Crédito fiscal del IGV por servicios que no califican como gasto ni costo | 25,506.00 | 80,036.00 |
| Gastos por primas de terceros no deducibles | 42,321.00 | |
| Totales S/. | 14'073,591.00 | 10'382,094.00 |

Que contra los valores emitidos, la recurrente interpuso recursos de reclamación parcial, signados como Expedientes N° 0150340004752, 0150340004755 y 0150340004756, aceptando algunos reparos en su totalidad y otros parcialmente (fojas 2598 a 2667, 2864 a 2928 y 3082 a 3110). Los reparos impugnados y analizados en la instancia de reclamación fueron los siguientes:

| Reparos | RD N° 012-003-0006969 2000 | RD N° 012-003-0006981 2001 |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Exceso de provisión millas American Airlines no adicionados en la declaración jurada | | 37,156.00 |
| Intereses en suspenso | 6,185,571.00 | 3,133,332.00 |
| Gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad | 502,148.00 | 317,968.00 |
| Gastos comunes no adicionados | 3,544,050.00 | 5'281,442.00 |
| Gastos financieros no deducibles | 284,443.00 | 607,840.00 |
| Exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta | | 15,841.00 |
| Exceso de amortización acelerada de intangibles | 129,182.00 | 126,340.00 |
| Gastos por primas de terceros no deducibles | 17,826.00 | |
| Totales (S/.) | 10,663,221.00 | 9,519,919.00 |

* Los reparos aceptados del ejercicio 2000 se encuentran en el Expediente N° 0150340004756 (fojas 2662 y 2663).

** Los reparos aceptados del ejercicio 2001 se encuentran en el Expediente N° 0150340004755 (fojas 2924 y 2925).

Que teniendo en cuenta lo expuesto, en esta instancia corresponde verificar si los referidos reparos se encuentran arreglados a ley.

Que no obstante, en su recurso de apelación, la recurrente solicita se declare la nulidad de la resolución apelada, de las resoluciones de determinación y de multa impugnadas en el extremo referido a los reparos por exceso de provisión millas no adicionado a la declaración jurada, intereses en suspenso, gastos comunes no adicionados y exceso de amortización acelerada de intangibles, por lo que previamente al análisis de los reparos impugnados corresponde analizar la nulidad planteada.

Nulidad

Que la recurrente alega en su recurso de apelación la nulidad de la resolución apelada, toda vez que la Administración no habría cumplido con motivarla, al no expresar las razones por las que no procedía amparar el pedido de nulidad planteado en los recursos de reclamación.

Que sostiene que en relación a los reparos de intereses en suspenso, gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad, gastos comunes no adicionados y exceso de amortización acelerada de intangibles vinculados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, así como respecto a los reparos por exceso de provisión para las millas no adicionado en la declaración del Impuesto a la Renta, gastos comunes no adicionados y exceso de amortización acelerada de intangibles vinculados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración no cumplió

11



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

con motivar las razones por las cuales los medios probatorios ofrecidos no sustentaban los requerimientos realizados.

Que además, alega que en el caso de los reparos por gastos comunes no adicionados, exceso de amortización acelerada de intangibles y gastos por primas de terceros no deducibles relacionados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 y los reparos por gastos comunes no adicionados, exceso de amortización acelerada de intangibles del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la Administración no motivó debidamente las razones por las cuales formuló dichos reparos.

Que sostiene que en el caso del reparo por gastos comunes no adicionados al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, el medio probatorio ofrecido no fue actuado ni valorado por la Administración.

Que en ese sentido, la recurrente manifiesta que la Administración en la apelada sigue manteniendo el vicio de la motivación aparente incurrido en dichos valores, cuando lo que le correspondía era acreditar fehacientemente que las resoluciones de determinación sí habían sido debidamente motivadas. Agrega que, por el contrario, la Administración incurrió en una infracción más grave, cual fue no dejar constancia expresa y motivada de las razones por las cuales considera que los valores impugnados sí contenían los elementos necesarios para alcanzar una debida motivación, en tanto su razonamiento se limitó a aludir una referencia doctrinaria en relación a la debida motivación y que los valores cuestionados sí tienen sustento, sin tener en cuenta que lo denunciado en su recurso de reclamación fue que tales supuestos fundamentos no calificaban como debida motivación, pues no se había detallado el razonamiento que llevó a la Administración a formular sus conclusiones. Así, se remite a los argumentos expuestos en su recurso de reclamación respecto a la nulidad planteada para indicar los aspectos sobre los que no se habría pronunciado la Administración.

Que en su recurso de reclamación señala respecto al reparo por exceso de provisión para las millas no adicionado en la declaración jurada del ejercicio 2000, que la Administración no explicó en qué medida la documentación presentada por la recurrente no correspondía a la totalidad de toda la información requerida y tampoco las razones para mantener el reparo por el importe de S/.37,155.98, sin tener en cuenta los argumentos vertidos por la recurrente en la etapa de fiscalización, en el sentido de que a fin de identificar el gasto que corresponde a la provisión estimada por concepto de millas se utiliza como procedimiento el análisis del movimiento de la cuenta del pasivo vinculadas a dicho concepto, y, por el contrario, solicitó documentación de las provisiones observadas sin motivar su desestimación.

Que asimismo, indica que en relación al reparo por gastos comunes no adicionados, la Administración omitió hacer referencia a la valoración del resumen de todos los gastos del área de Tesorería del año 2001, al organigrama del negocio y a la descripción de los puestos de las áreas que integran dicho negocio, limitándose a mencionarlas de manera imprecisa, sin indicar el valor probatorio otorgado, y no hizo referencia al contenido de la base de datos de los Libros Diario y Mayor, ni detalló el proceso de análisis ni indicó por qué la estructura de la información presentada no resultó útil ni qué tipo de estructura lo hubiera sido. Además, respecto del reparo indicado, observa que la Administración no dejó expresa constancia de los argumentos que sustentaron su decisión, puesto que considera que debió justificar por qué el monto determinado como gastos comunes incluye todos los gastos comunes y no solo aquellos gastos comunes relacionados con la obtención de rentas exoneradas del banco, por qué el hecho que los órganos que conforman una unidad empresarial trabajen de forma interrelacionada significa necesariamente que todos los gastos en los que se incurren devengan en comunes, por qué no es posible que los gastos comunes estén constituidos por gastos del área de tesorería, por qué no es posible identificar los gastos imputables directamente a rentas exoneradas, rentas gravadas y aquellos que incidan en rentas gravadas y exoneradas (comunes), por qué sostiene que la intención de la norma es que las áreas de apoyo que inciden en rentas gravadas y exoneradas, sean distribuidas como gastos deducibles y no deducibles de acuerdo a la proporcionalidad que se obtenga de dividir la renta bruta gravada y entre el total de rentas brutas y gravadas, y por qué ello se aplica al caso concreto de la





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

recurrente. Añade que el valor impugnado sobre este reparo es nulo porque, además, la Administración no actuó ni valoró el medio probatorio ofrecido por la recurrente.

Que sobre el reparo por exceso de amortización acelerada de intangibles, aduce que la Administración no señaló por qué la información presentada por el banco en el escrito de 28 de diciembre de 2004 no levantaba el reparo y no dejó constancia de su razonamiento lógico para determinar que no correspondía aceptar el porcentaje de amortización de 20% y que, por tanto, resultaba aplicable el porcentaje de 18.04% - pues indica que si consideraba que la recurrente modificó su tasa mediante la presentación de la declaración jurada rectificatoria y no procedía aceptar su amortización adicional, debió motivar por qué no se reconocía que la declaración rectificatoria constituía una nueva declaración del contribuyente, mientras que la modificación del plazo de amortización de los gastos pre operativos constituye solo una reestimación con respecto a la declaración original en los sucesivos ejercicios de los plazos de amortización - por qué no tuvo en cuenta los antecedentes legislativos de los cuales se infirió que los términos "variar" y "rectificar" no son sinónimos sino constituyen supuestos distintos, y por qué no era cierto que la posición de la Administración establecía condiciones de deducibilidad no exigidas por las normas tributarias. Agrega que si la Administración hubiera realizado un correcto desarrollo y análisis de las normas pertinentes y de sus fundamentos, habría determinado una conclusión distinta sin asumir equívocamente que la declaración rectificatoria presentada por el banco por el ejercicio 1997 no corrige solo un error de cálculo sino implica una modificación en el plazo de amortización de los gastos pre operativos

Que además de exponer el sustento doctrinario del derecho a una debida motivación, al ofrecimiento y actuación de pruebas y al principio de verdad material, solicita que en virtud de lo establecido en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario y en el numeral 1 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se revoque la resolución apelada, y se deje sin efecto las resoluciones de determinación y de multa.

Que el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, prescribe que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

Que asimismo, el artículo 129° del referido código establece que las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

Que el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo se sustenta en el principio del debido procedimiento, según el cual los administrados gozan del derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Que de acuerdo con el artículo 3° de la misma ley, la motivación constituye uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que éste debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme con el ordenamiento jurídico, precisándose en los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6°, que la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, así como la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que, por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia, no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Que con relación al derecho a la debida motivación de las resoluciones administrativas, el Tribunal Constitucional, en el fundamento 5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 5514-2005-AA/TC, ha señalado que es un derecho de "especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. (...). Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo”.

Que la infracción de lo establecido en los artículos 3° y 6° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en los artículos 103° y 129° del Código Tributario está sancionada con la nulidad establecida en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, así como con lo establecido en el numeral 2 del artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual son vicios del acto que causan su nulidad de pleno derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14° de la citada ley, los que no se verifican cuando no existe motivación.

Que este Tribunal a través de las Resoluciones N° 04856-1-2007, 03150-2-2009 y 19411-1-2011, entre otras, ha establecido que la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que la falta de motivación según la recurrente está relacionada a que en las resoluciones de determinación no se dejó constancia de los argumentos que sustentaron su decisión, pues omitió la exposición detallada e integral del razonamiento lógico que habría servido de sustento de los reparos impugnados, hecho que según su afirmación no fue analizado debidamente en la resolución apelada.

Que de la revisión de la apelada se aprecia que la Administración, luego de realizar una exposición doctrinaria sobre el derecho a la motivación, concluye que la motivación de un acto dependerá de su propia naturaleza o de su materia por cuanto en unos actos puede tener una extensión mayor que en otros, pero deberá contener antecedentes necesarios mínimos para la adopción del acto en concreto. Agrega que no se puede pretender que la motivación recoja cada una de las condiciones o supuestos de hecho que hayan servido de base o de fundamento para la expedición del acto, sino que bastará con que la motivación se reduzca a la esencia del razonamiento y a la correspondencia jurídica y real entre la motivación y la parte declarativa del mismo.

Que en la línea de lo indicado, señala que las resoluciones de determinación contienen información acerca del deudor tributario, el tributo y el periodo a los que corresponden, la base imponible, la cuantía del tributo y sus intereses, y las disposiciones legales que sustentan su emisión, y que en relación a los reparos por intereses en suspenso, gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad, gastos comunes no adicionados, exceso de amortización acelerada de intangibles y gastos por primas de terceros no deducibles, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969, así como los reparos por exceso de provisión para millas no adicionado en la declaración jurada del Impuesto a la Renta, gastos comunes no adicionados y exceso de amortización acelerada de intangibles, contenidos en la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981, se sustentan en los anexos que los acompañan, en los que se detalla la descripción de todos los reparos, la documentación que fue requerida durante la fiscalización, los argumentos expuestos por la recurrente y la documentación presentada, los motivos de las observaciones, sus fundamentos así como las disposiciones legales que sustentaban los mismos, además del cálculo y la cuantía de cada uno de los reparos. Asimismo, la Administración indica que las resoluciones de determinación contienen en forma resumida la fundamentación de los aspectos jurídicos y fácticos que fueron valorados por el auditor fiscal, como la argumentación jurídica que sustentó cada uno de los reparos, lo que le permitió a la recurrente conocer los hechos fácticos y jurídicos que fundamentaron los reparos para que pueda ejercer su derecho a la defensa, como lo hizo presentado sus escritos de impugnación.

Que asimismo, se aprecia que se pronuncia sobre la observación de la recurrente referida a que la motivación de la Administración no fue lo suficientemente explícita, indicando que ello no conlleva a





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

invalidar los citados valores pues contienen la información suficiente acerca de los hechos, los aspectos y el razonamiento utilizado para su formulación. Del mismo modo, con relación a que no se valoraron adecuadamente los medios probatorios, sostiene que el hecho de indicarse que los medios probatorios no resulten suficientes para sustentar los reparos no implica que no hubieran sido debidamente merituados por el área acotadora antes de la emisión de los valores.

Que de lo expuesto, se verifica que la Administración en la apelada se pronunció sobre los extremos planteados por la recurrente en su recurso de reclamación relacionados a su pedido de nulidad. Si bien en su recurso de reclamación (fojas 2904 a 2923), la recurrente hizo una serie de observaciones específicas sobre los cuales la Administración no se pronunció, como no señalar en qué medida la documentación presentada por la recurrente no correspondía a la totalidad de la información requerida (resumen de gastos, organigrama, etc.), cuál era el valor otorgado a cada uno de los medios probatorios, cuáles eran las razones para mantener determinado reparo, no detallar el proceso de análisis de los reparos, entre otros que han sido reseñados precedentemente, la omisión del desarrollo de cada uno de dichos cuestionamientos no evidencia la inexistencia de motivación, en tanto se verifica que existe un pronunciamiento de parte de la Administración indicando el mínimo de antecedentes necesarios para determinar el reparo, así como una posición que de manera general engloba las respuestas a los cuestionamientos de la recurrente en su recurso de reclamación, por lo que no procede amparar la pretensión de nulidad de la apelada invocada por la recurrente.

Que en ese sentido, se aprecia un mínimo de fundamentación para sustentar la procedencia de los reparos impugnados, debiendo indicarse que si el sustento de cada reparo fuera inadecuado, ello implica un análisis de fondo en cuyo caso se evaluará la validez del reparo y del valor por una deficiencia de fondo y no de forma, que es lo que corresponderá analizar en los considerandos siguientes.

Reparos al Impuesto a la Renta

1. **Exceso de provisión por Millas** **no adicionado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta (Ejercicio 2001)**

Que conforme se aprecia del Punto 2 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981, de fojas 2985 a 2987, la Administración reparó una deducción que no se encuentra provisionada, por el importe de S/.37,156.00, relacionada con el concepto de millas, al no estar sustentada con comprobante de pago, amparándose en el primer párrafo del artículo 37° y en el inciso f) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094271 (foja 2176), la Administración comunicó a la recurrente que al cierre de los ejercicios 2000 y 2001, la Cuenta Cosmo 9223630011 incluía provisiones para las Millas con saldos equivalentes a US \$ 409,861.49 y US \$ 295,116.42, respectivamente y que a la fecha de presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 determinó un defecto de provisión de S/.37,155.98 que dedujo en la misma, y precisó que por el defecto de provisión del ejercicio 2001, la recurrente dedujo importes correspondientes a facturas recibidas y canceladas después del cierre del ejercicio. Asimismo, indicó que considerando el movimiento contable del 01.01.00 al 31.12.01 de la cuenta Cosmos 9223630011 y el asiento contable del extorno de exceso de provisión de 1999 presentados por la recurrente, se determinó un mayor exceso de provisión en los ejercicios 2000 y 2001 que el determinado por la recurrente de S/.10,262.19 y S/.590,078.00, respectivamente.

Que en ese sentido, solicitó a la recurrente explicar por escrito y con la documentación sustentatoria, los motivos de la deducción vía declaración jurada anual del ejercicio 2001, del importe de S/.37,155.98 relacionado con la Cuenta 9223630011, por las provisiones para las millas, que al cierre del ejercicio 2001 presentaba un saldo de US\$295,116.42, cuando debió adicionar por este concepto un exceso de provisión de S/.590,078.00. Asimismo, le solicitó que exhibiera las facturas aludidas en la última





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

parte del considerando precedente, indicara su anotación en el Registro de Compras y sustentara la cancelación de éstas.

Que en el escrito de 30 de julio de 2014 (fojas 2142 a 2154), la recurrente señaló que para identificar el gasto que correspondía a la provisión estimada (genérica) por concepto de millas utilizaba como procedimiento el análisis del movimiento de la cuentas del pasivo (provisión) vinculada a dicho concepto. Explicó que el importe del agregado o la deducción según sea el caso era determinado por el banco en función del movimiento que durante el año había tenido la cuenta de pasivo relacionada a las millas, disminuyéndose adicionalmente, los pagos realizados hasta el vencimiento del plazo de presentación de la declaración jurada en el ejercicio siguiente. Agrega que el procedimiento del banco es obtener la diferencia de los saldos final e inicial de la referida cuenta, primero, identificando las provisiones efectuadas en el ejercicio, las mismas que tienen como contrapartida una cuenta de resultados (gastos), y que en el caso del programa de millas eran estimaciones realizadas sin documentación sustentatoria, la que se encontraría en poder del banco cuando se efectuaran las cancelaciones de las mismas, por lo cual dichos gastos eran considerados como no deducibles para fines del Impuesto a la Renta del ejercicio; y luego, identificaba los pagos efectuados durante el ejercicio, que debían hacerse con la documentación que sustentaba la provisión del gasto efectuado, en cuya oportunidad el gasto contabilizado por concepto de millas era deducible para fines tributarios. Muestra un ejemplo de su procedimiento e indica que la metodología de la Administración es igual a la utilizada por el banco que ha sido descrita en los considerandos precedentes y que al efectuar el cálculo de acuerdo a sus criterios incurrió en un error al no considerar el saldo final de la cuenta del pasivo para determinar el agregado o deducción del ejercicio por concepto de millas y considerar ésta cuando ha sido extornada.

Que en el Punto 8 del Anexo N° 1 al Cierre del Requerimiento N° 00094271 (fojas 2159 y 2160), la Administración dejó constancia de los argumentos señalados por la recurrente en el escrito de 30 de julio de 2004, e indicó que ésta había presentado, entre otras, la factura correspondiente al ejercicio 2001 relacionada a las cuenta pasivas, el Invoice N° 990517202, pero que no presentó la cancelación del mencionado comprobante ni su anotación en el Registro de Compras.

Que como consecuencia, mediante el Punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00094281 (foja 2136), la Administración reiteró a la recurrente que acreditara las cancelaciones de las facturas y su anotación en el Registro de Compras, con los asientos contables que reflejen la expresión contable del cargo y abono respecto de la factura y provisión.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó el escrito de 26 de agosto de 2004 (fojas 2124 a 2129) en el que reiteró los argumentos expuestos en el escrito anterior de 30 de julio de 2004.

Que en el Punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094281 (fojas 2113 a 2115), la Administración señaló que de la evaluación efectuada a la documentación presentada por la recurrente, determinó que no proporcionó la totalidad de la información requerida que sustentara lo manifestado en sus escritos, tales como los asientos contables de la aplicación del exceso de provisión observada, y los comprobantes de pago correspondientes, así, señaló que respecto al ejercicio 2001, la deducción del monto de US\$10,794.88 (equivalente a S/.37,155.98) por la recurrente, que indicó éste que correspondía a servicios prestados en el ejercicio 2000, no estaba sustentada, en tanto el comprobante de pago presentado no permitía discriminar el gasto imputable a cada ejercicio.

Que adicionalmente, en el Resultado del Requerimiento N° 171872 (foja 2224 vuelta), la Administración, en virtud del artículo 75° del Código Tributario, otorgó un plazo adicional a la recurrente para presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, describiéndolas en su Anexo N° 6.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, la controversia consiste en determinar si la deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada por el importe de S/.37,156.00 se encuentra acreditada con la documentación correspondiente.



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto que la deducción no esté expresamente prohibida por la ley.

Que el inciso f) del artículo 44° de la referida norma establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admita dicha ley.

Que de acuerdo con el criterio señalado por este Tribunal en la Resolución N° 06072-5-2003 se debe analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

Que asimismo, según el criterio establecido en la Resolución N° 2411-4-96, para que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta es preciso que se encuentre demostrada su relación de causalidad con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente productora, que se encuentren sustentados con documentación fehaciente, tales como comprobantes de pago debidamente emitidos conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago; documentos que acrediten fehacientemente el destino del gasto y, de ser el caso, su beneficiario; y que el monto del gasto corresponda al volumen de operaciones del negocio, es decir, su proporcionalidad y razonabilidad.

Que en su recurso de reclamación, la recurrente sostuvo que la Administración no tuvo en cuenta sus argumentos respecto al procedimiento contable que utiliza en el análisis del movimiento de la cuenta del pasivo, a fin de identificar el gasto real que correspondería a la provisión estimada por concepto de Millas

Que de la declaración jurada original del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, presentada por la recurrente mediante Formulario PDT 678 N° 2001612 (fojas 1287), se aprecia que declaró como adiciones del periodo el importe de S/.26'716,019.00, siendo que en el detalle de las adiciones que obran a fojas 1270 a 1272 se indica que la recurrente adicionó por concepto de "Exceso de Provisiones 2001" un monto de S/.172,194.00, constituido por un exceso de provisión al 31.12.2001 de Servicios Generales (S/.791,861.19) y de Millas (S/-.37,155.98) y al monto total se le dedujo la reversión por exceso de provisión del 2000 efectuada en el 2001 por S/.582,510.92.

Que a foja 1268 vuelta, consta el detalle del Exceso de Provisiones 2001 que la recurrente adicionó, en el cual se verifica que en el rubro de Millas por (S/.37,155.98), monto deducido por la recurrente vía la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2001 y que corresponde al importe observado por la Administración, se determinó de la siguiente manera:

| | US \$ | S/. |
|--|--------------|-------------|
| Determinación del saldo de la provisión tributaria al 31/12/2001 | | |
| Saldo de la provisión contable al 31/12/2001 | 295,116,42 | |
| (-) Pagos realizados en el ejercicio 2002 por el año 2001 | (134,476,67) | |
| Saldo de la provisión tributaria al 31/12/2001 | 160,639,75 | |
| Determinación del gasto por provisión no aceptada tributariamente | | |
| Saldo de la provisión tributaria al 31/12/2001 | 160,639,75 | |
| Saldo de la provisión tributaria al 31/12/2000 (que fue reparado en DJ 1999 y DJ 2000) | 171,434,63 | |
| Gasto deducible tributariamente | (10,794,88) | (37,155,98) |

Que adicionalmente, en su escrito de fecha 30 de julio de 2004 (fojas 2147 y 2148), la recurrente indicó que la provisión se hizo conforme al siguiente procedimiento:

| | |
|---|--------------------|
| Agregado por concepto de provisiones (no cuenta con documentación sustentatoria) | US\$1'446,016.51 |
| Deducción al contar con la documentación que sustenta los gastos por concepto de millas | (US\$1'322,334.72) |
| Agregado neto | US\$123,681.79 |




17




Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | |
|---|------------------|
| Deducción de facturas recibidas durante el plazo de presentación de la declaración jurada anual | (US\$134,476.67) |
| Agregado (deducción) neta US\$ | (US\$10,794.88) |
| Agregado (deducción) neta S/. | S/.37,155.98 |

Que de lo indicado por la recurrente, y conforme se recoge en la apelada (fojas 3528 y 3528 vuelta), la recurrente inicialmente efectuó una provisión genérica por concepto de millas que no contaba con sustento documentario y luego descontó el importe de gastos relacionados a las millas que tenían el debido sustento documentario. El resultado obtenido era menor que el monto provisionado, por lo que correspondía que el exceso fuera adicionado en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001. No obstante, la recurrente descontó también el importe de las facturas de gastos vinculados a las millas que fueron recibidas en el ejercicio 2002 antes del plazo de presentación de la declaración jurada anual correspondiente al ejercicio 2001, indicando que debido a que los gastos devengados fueron mayores al monto originalmente provisionado, le correspondía efectuar una deducción en su declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 por la suma de US\$10,794.88, que equivale a S/.37,156.00.

Que como se aprecia, la observación de la Administración está dirigida a cuestionar la deducción del gasto porque la recurrente no contaría con la documentación sustentatoria del gasto restado por el pago que se habría realizado en el ejercicio 2002 por el año 2001, ascendente a US\$134,476.67, observándose que ello se debe a que la Administración no otorga validez al documento emitido por en enero 2002, al considerar que dicho documento no sustenta a qué ejercicio gravable correspondía, por lo que reparó la deducción efectuada por la recurrente por el importe de US\$10,794.88 (equivalente a S/.37,156.00).

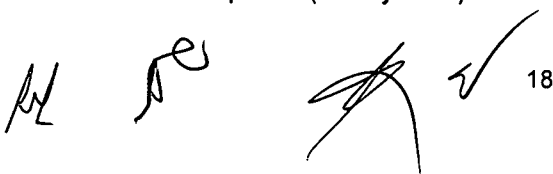
Que de la revisión del movimiento de la Cuenta 922356 - Millas, de foja 1251 vuelta, y de las facturas emitidas por American Airlines (fojas 1211 a 1226), se verifica que efectivamente, al 31 de diciembre de 2001, la recurrente efectuó cargos por provisiones estimadas en la mencionada cuenta por US\$1'446,016.51 y registró abonos por pagos efectuados con facturas recibidas por US\$1'322,334.72, resultando que al final del ejercicio 2001 existía una provisión pendiente de pago ascendente a US\$123,681.79.

Que no obstante, según consta a foja 1211, en el mes de enero de 2002 la recurrente realizó el pago de la Factura N° 9900517202, emitida el 15 de enero de 2002, por el importe de US\$134,476.67, que comparada con la provisión no sustentada ascendente a US\$123,681.79, determinaba un exceso de pago de US\$10,794.88, es decir, más del importe provisionado como gasto del ejercicio 2001.

Que si bien dentro de los cuadros contenidos en el comprobante no se hace referencia a un periodo, en su encabezado se consigna la expresión "Successfully Posted Activity Through December 3 2001", lo que confirma lo indicado por la recurrente, en el sentido que el referido comprobante correspondía a los consumos efectuados hasta el 3 de diciembre de 2001 por los tenedores de las tarjetas de crédito del programa de millas. Asimismo, al contrario de lo señalado por la Administración en la resolución apelada (foja 3527), se aprecia que la referida factura fue presentada por la recurrente en la etapa de fiscalización y correspondía que sea tomada en cuenta debidamente como sustento de la deducción efectuada, máxime si era evidente la coincidencia entre el importe consignado en dicho comprobante y lo que consideró la Administración que no tenía sustento.

Que en tal sentido, al haberse acreditado que dicho comprobante sustentaba los servicios por concepto de millas ejecutadas al mes de diciembre de 2001, procedía la deducción efectuada por la recurrente para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, por lo que el reparo efectuado por la Administración no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo levantarlo y revocar la apelada en dicho extremo.

2. Intereses en suspenso (2000 y 2001)





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que del Anexo II de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2734 a 2739 y 2981 a 2985), se aprecia que la Administración efectuó reparos por concepto de devengo de intereses en suspenso ascendentes a S/.6'185,571.00 y S/.3'133,331.70, para los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, detallados en los Anexos VI y V adjuntos a los citados valores (fojas 2703 y 2959), al considerar que conforme al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, la documentación presentada por la recurrente no permitía vincular los intereses en suspenso devengados en los ejercicios mencionados con la información presentada como sustento para identificar la deducción de los intereses en suspenso en los mismos porcentajes según la categoría del crédito, por lo que determinó los intereses en suspenso devengados por el ejercicio gravable 2001 como la diferencia entre el saldo final e inicial de la cuenta 8104.

Que mediante el punto 12 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00094271 (fojas 2172 y 2173), la Administración, haciendo referencia a lo señalado en las Resoluciones N° 462-4-1997, 1222-4-97, 1088-4-97 y 10240-4-2001, solicitó a la recurrente: a) el detalle específico de los deudores que conformaban el saldo de la Cuenta 1906 - Intereses ganados no cobrados al 31 de diciembre de 2000, y de la Cuenta 8104 - Rendimiento de Créditos vencidos en Suspenso al 31 de diciembre de 2001, vinculados a los ingresos en suspenso, relacionándolos con el préstamo e indicando la categoría del deudor de la cartera de créditos y por la que había constituido provisión específica de colocación conforme el inciso h) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta; b) Información discriminando la parte devengada de enero de 2000 a diciembre de 2001 de los intereses en suspenso devengados en el 2000 y 2001; c) Copia del Informe de Clasificación de los Deudores de la Cartera de Créditos, Contingentes y Arrendamiento Financiero de los ejercicios 2000 y 2001 presentado a la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras de Fondos de Pensiones; y e) Medios magnéticos y listados que contengan la relación de los deudores que conformen el saldo de las Cuentas Contables 1906 al 31 de diciembre de 2000 y 8104 al 31 de diciembre de 2001, en los que se detalle el código, nombre y clasificación del cliente, cuenta contable, montos de la deuda, de la garantía y de la provisión y los intereses en suspenso devengados.

Que debido a que mediante escrito de 30 de julio de 2004 (foja 2142), la recurrente manifestó que la información no podía ser proporcionada en la oportunidad establecida por la Administración, dejando constancia de su no presentación en el Punto 12 del Anexo N° 01 al Cierre del Requerimiento N° 0094271 (foja 2156), reiteró lo solicitado en el Punto 11 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 000942821 (foja 2110):

| | |
|-------------------------------------|---------------------|
| Saldo al 31.12.00 de la cuenta 1906 | 6'714,081.91 |
| Saldo al 01.01.00 de la cuenta 1906 | (3'230,217.90) |
| Movimiento del año 2000 S/. | 3'483,864.01 |
| Saldo al 31.12.01 de la cuenta 8104 | 12'646,434.91 |
| Saldo al 31.12.00 de la cuenta 1906 | (6'714,081.91) |
| Movimiento del año 2001 S/. | 5'932,353.00 |

Que en respuesta, la recurrente comunicó que la información solicitada sería proporcionada el 15 de noviembre de 2004, de lo que dejó constancia la Administración en el Punto 11 del Anexo N° 01 del Resultado al Requerimiento N° 00094281 (foja 2110) y señaló que se mantenía la observación por los importes y ejercicios indicados.

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094854, notificado el 16 de noviembre de 2004 (fojas 2061 y 2053), la Administración, respecto del ejercicio 2000, comunicó a la recurrente que de acuerdo al movimiento mensual de las Cuentas contables 1916 y 1926 "Cuentas por cobrar en suspenso", que agrupan los intereses y comisiones devengadas de créditos considerados vencidos y del movimiento de la Cuenta orden 8104 "Intereses, Comisiones y Rentas en Cobranza Judicial", cuantificó intereses en suspenso que debían ser considerados en los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2000. En ese sentido, solicitó que la recurrente sustentara mediante escrito y con





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

la base legal correspondiente los motivos por los que no incluyó la totalidad de los intereses en suspenso devengados en la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2000.

Que cabe precisar que en el Anexo N° 05 del citado requerimiento, la Administración detalló los *Intereses en suspenso devengados en el ejercicio 2000*, indicando que la información fue extraída de los Libros Mayores del ejercicio 2000 y que en el Punto 12 del Requerimiento N° 94271 no se había considerado que el movimiento de los intereses en suspenso en el ejercicio 2000 ascendió a S/.6,185,571.42 (foja 2042), por lo que modificó la determinación de la totalidad de los intereses en suspenso devengados al 2000 en la suma indicada y ya no la de S/.3,483,864.01, al sumar la cantidad omitida de S/.2,701,707.41 correspondiente a los intereses y comisiones en cobranza judicial registrados en la Cuenta 8104 que no se había incluido inicialmente, lo que se corrobora de lo consignado por la Administración en el Informe General de la fiscalización (foja 2263).

Que a través del escrito de 26 de noviembre de 2004 (fojas 2020 a 2023), la recurrente sostiene que por disposición expresa del numeral 7 del Capítulo IV de la Resolución SBS N° 572-97, los intereses y comisiones deben ser reconocidos como ingresos en el momento en que se verifica su efectiva percepción y no cuando surja su derecho a su cobranza. Indica que para efectos contables y fiscales, los ingresos provenientes de una determinada transacción se consideran devengados y deben ser reconocidos en resultados cuando exista certeza en el cumplimiento de la obligación; asimismo, refirió que en los casos que no sea probable que los beneficios provenientes de una transacción fluirán a la empresa, el criterio del devengado coincidirá con el criterio del percibido. En ese sentido, concluyó en el caso de intereses en suspenso, conforme a las NICs, al no existir certeza en el cumplimiento de la obligación, que los intereses y comisiones provenientes de créditos clasificados como vencidos no se devengan en la fecha en que se verifica la exigibilidad de los mismos, sino cuando se verifica su percepción, aunque su derecho a cobrarlas haya sido anterior.

Que alega que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, la imputación de ingresos de las empresas generadoras de rentas de tercera categoría se rige por el principio de lo devengado reconocido por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 18, por lo que de conformidad con el literal b) del numeral 20 de dicha norma contable, los ingresos en las operaciones de prestación de servicios deben ser reconocidos cuando, entre otros requisitos, sea probable que los beneficios económicos asociados con la transacción fluyan a la empresa. De lo contrario, indica que conforme lo dispone el numeral 16 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 10, después de la fecha del balance, los ingresos deben ser reconocidos una vez que se verifique el pago de éstos.

Que agrega que los intereses y comisiones en suspenso no pagados por el incumplimiento reiterado del deudor, no constituyen provisiones por riesgo de incobrabilidad, aunque en algunos casos puedan producir el mismo efecto que éstas, sino ingresos que a la fecha de su exigibilidad no se han convertido en devengado, pues no existe certeza que la obligación quede satisfecha; en consecuencia, los intereses y comisiones contabilizados en las Cuentas 1916, 1926 y 8104 sólo deben ser incluidos en la base de cálculo de los pagos a cuenta en el mes en que se verifica su percepción, por lo que el devengo de estos conceptos no ha sucedido en los ejercicios fiscalizados.

Que en el Punto 4 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094854, notificado el 10 de diciembre de 2004 (fojas 2007 a 2013), la Administración señala que de acuerdo al capítulo III: Descripción y Dinámica del Plan de Cuentas para Instituciones Financieras, los créditos que no han sido amortizados o cancelados dentro de los 15 días adicionales a la fecha de vencimiento se trasladarán a la cuenta 1405 "Créditos vencidos" y que los intereses y comisiones que se generen después de la fecha en que entren a la situación de vencidos se registrarán en las Cuentas 1906 "Cuenta por cobrar en suspenso", así como que los intereses y comisiones por cobrar de créditos en situación de vencidos, contabilizados en las Cuentas 1601 y 1602 con abono a las Cuentas 5105 y 5205 se extornarán trasladándose a las Cuentas 1906 Cuentas por Cobrar en Suspenso y 2806 Ingresos en Suspenso, y que en la cuenta de "Intereses en cobranza judicial (8104) se contabilizan los intereses y comisiones originados por las colocaciones y

   20 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

las rentas en situación de cobranza judicial, haciendo los desagregados de la Cuenta 1406. Agrega que la existencia de normas de la Superintendencia de Banca y Seguros que ordenan contabilizar los intereses y comisiones de créditos vencidos y en cobranza judicial como ingresos en suspenso o revertirlos en cuentas de activo o de orden, no implica que no sean considerados como rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, ni que dichas normas sean de obligatoria aplicación para efectos tributarios.

Que agrega que en tanto los intereses en suspenso son rentas derivadas de la prestación de servicios bancarios, de acuerdo al artículo 28° de la Ley del Impuesto a la Renta, califican como rentas de tercera categoría. En ese sentido, señala que le resulta aplicable el criterio del devengado establecido en el inciso a) del artículo 57° de la citada ley y que en concordancia en la NIC 1, deben reconocerse el momento de ocurrencia para determinar la oportunidad de reconocer un ingreso o gasto en un ejercicio determinado, ya que las normas tributarias no lo han previsto. Al respecto, indica que según lo establecido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 6750-3-2003, 3557-2-2004 y 2434-2-2004, el ingreso devengado es todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere e invoca la Resolución del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001 para sostener que los intereses y comisiones por créditos en situación de vencidos también se encuentran calificados como devengados, aunque no hayan sido contabilizados en las cuentas de resultados por disposición de la Superintendencia de Banca y Seguros.

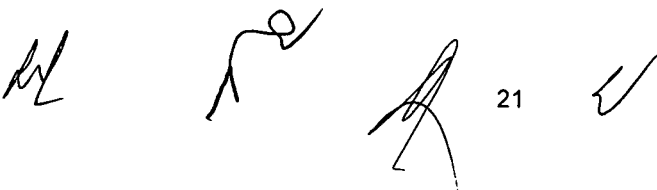
Que por otro lado, señala que también es aplicable lo establecido en el artículo 85° del Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la recurrente debe incluirlos en la determinación de sus pagos a cuenta del ejercicio 2000, y precisa que la recurrente había aceptado que los intereses y comisiones de créditos vencidos registrados en la Cuenta 1906 estaban devengados cuando los incluyó como ingresos netos en sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2000 y se acogió a la Ley de Reactivación a través del Sinceramiento de las Deudas Tributarias –RESIT el 31.05.02, lo que indica que contradice su escrito en el que señala que deben incluirse en los meses en que se verifique su percepción.

Que en el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094855 (foja 1507), la Administración solicitó información relacionada al ejercicio 2001, similar a la solicitada en el Requerimiento N° 00094854, esto es, explicar y sustentar los motivos por los que no incluyó los intereses en suspenso devengados en la determinación de los pagos a cuenta de enero a diciembre de 2001. Según consta en el Anexo N° 05 al citado requerimiento (foja 1493), la determinación de los intereses en suspenso devengados en el ejercicio 2001 ascendió a S/.3,133,331.70.

Que en su escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1467 a 1483), como respuesta al Requerimiento N° 0094855, la recurrente reiteró los argumentos expuestos en su escrito de fecha 26 de noviembre de 2004.

Que la Administración, en el Punto 5 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de diciembre de 2004 (fojas 1451 a 1455), dejó constancia de lo indicado por la recurrente y señaló que según el Plan de Cuentas para instituciones financieras los intereses devengados en suspenso debían registrarse en la Cuenta 8104 "Rendimientos de Créditos y Rentas en suspenso" y que los montos contabilizados en la cuenta "Rendimientos de Créditos y Rentas en Suspenso" correspondían a intereses y comisiones en suspenso originadas por créditos refinanciados, vencidos y en cobranza judicial, así como las comisiones por servicios bancarios en suspenso, las rentas y rendimientos diversos en suspenso. Reiteró los mismos argumentos indicados en el Resultado del Requerimiento N° 00094854 y llegó a las mismas conclusiones respecto a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2001.

Que en ese sentido, reparó los importes de S/.6'185,571.00 y S/.3'133,331.70 para la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, por concepto de intereses en suspenso.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que de acuerdo con lo expuesto, la controversia radica en determinar si los intereses en suspenso originados por créditos vencidos o en cobranza judicial constituyen renta imponible de los ejercicios 2000 y 2001.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta señalaba que dicho impuesto gravaba las rentas que proviniesen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que proviniesen de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Que el inciso a) del artículo 28° de la citada ley disponía que eran rentas de tercera categoría las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 57° de la anotada ley, las rentas de la tercera categoría se considerarían producidas en el ejercicio comercial en que se devengasen.

Que de conformidad con el párrafo 7 del Capítulo IV de la Resolución S.B.S. N° 572-97, que aprobó el Reglamento aplicable a las Empresas del Sistema Financiero para la Evaluación y Clasificación del Deudor y la Exigencia de Provisiones, vigente en el período acotado, en tanto no se materializara el cumplimiento de pago, los intereses, comisiones y otros cargos devengados sobre créditos que se encontrasen en situación de vencidos o clasificados en las categorías dudoso o pérdida, deberían ser contabilizados como ingresos o rendimientos en suspenso, agregaba que tales intereses y comisiones serían reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando fuesen efectivamente percibidos; además, precisaba que, los intereses y comisiones correspondientes a créditos en cobranza judicial o arbitral se contabilizarían en las respectivas cuentas de orden.

Que según el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 10240-4-2001, 07942-4-2008 y 15068-4-2013, los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "Ingresos en Suspenso" y en "Cobranza Judicial" son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, en este caso de una entidad financiera, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo (inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Legislativo N° 774), imputándose al ejercicio en que se devenguen (inciso a) del artículo 57° de la misma ley).

Que adicionalmente, en las citadas resoluciones del Tribunal Fiscal se precisó que si se atendiera al párrafo 7 del Capítulo IV de la Resolución S.B.S. N° 572-97, según el cual los intereses y comisiones (en suspenso) serán reconocidos en la cuenta de resultados solo cuando sean efectivamente percibidos, se entraría en conflicto con el mencionado artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, que establece el criterio de lo devengado para las rentas de tercera categoría, en contraposición al criterio de lo percibido, por lo que las normas de la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, que permiten a la recurrente el diferimiento de sus intereses vencidos y en cobranza judicial no tienen incidencia tributaria, debiendo imputarse al ejercicio en que se devengaron.

Que además, conforme con el criterio vertido por este Tribunal en la citada Resolución N° 10240-4-2001, los intereses por créditos vencidos, en suspenso y en cobranza judicial, deben correr la misma suerte de su principal que haya sido materia de una provisión específica, deducible del Impuesto a la Renta, por lo que debe aceptarse una deducción a dichos intereses, tal como correspondió al principal.

Que de las normas glosadas y el criterio jurisprudencial citado, se advierte que al originarse los "intereses en suspenso" en la colocación de capitales efectuada por empresas del Sistema Financiero, constituyen





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que deben reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen de conformidad con lo regulado por el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en consecuencia, la recurrente debió incluir en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, los intereses por créditos vencidos y en cobranza judicial, al constituir éstos rentas gravadas con dicho impuesto, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente, en relación a que procede la deducción del íntegro de las sumas contabilizadas como intereses en suspenso para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, al amparo de lo dispuesto en el inciso h) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta lo señalado por este Tribunal, siendo que en la Resolución N° 10240-4-2001, antes citada, este Tribunal ha indicado que el inciso h) del artículo 37°² no puede entenderse referida solamente a la provisión específica de los créditos, sino que también debe ser extensible a sus respectivos intereses, excluyendo a los clasificados como normales.

Que sobre la aplicación de la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979, en el sentido que es una norma interpretativa o aclaratoria, cabe señalar que sobre el particular este Tribunal mediante la Resolución N° 206-2-2000, ha señalado que la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en la jurisprudencia, es que la ley interpretativa rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que se trate de una norma del mismo rango y el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada.

Que la regulación introducida por la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979³, respecto los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos, que en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, señala que éstos no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley, siendo que una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente.

Que la norma mencionada en el considerando anterior no es una norma aclaratoria, pues no resuelve una duda interpretativa respecto del criterio del devengado recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por el contrario, dicha norma confiere un tratamiento particular a los intereses en suspenso a partir del 1 de enero de 2008, siendo que los hechos sucedidos con anterioridad a ella respecto de los intereses en suspenso de las empresas del sistema financiero, se mantienen bajo la aplicación del criterio general del devengado, recogido en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de reconocer sus ingresos e imputarlos a determinado ejercicio.

Que en ese sentido, antes del Decreto Legislativo N° 979 no existía ninguna duda de interpretación respecto de los alcances del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 979 no es una norma interpretativa

² De acuerdo con el inciso h) del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, tratándose de empresas del Sistema Financiero, son deducibles las provisiones específicas que no formen parte del patrimonio efectivo, que ordene la Superintendencia de Banca y Seguros, con excepción de las que correspondan a los créditos y otros activos clasificados como normal.

³ El tratamiento tributario de los intereses en suspenso cambió a partir del 1 de enero de 2008, fecha en la que entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 979, cuya Segunda Disposición Complementaria Final estableció que los intereses en suspenso por créditos en situación de vencidos que, en estricto cumplimiento de las disposiciones dictadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones, se contabilizan como ingresos o rendimientos en suspenso por las empresas del sistema financiero, no se consideran devengados para efectos del inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, indicando que una vez percibidos se considerarán ingreso gravable en el ejercicio correspondiente.

 23 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

o aclaratoria, sino que introduce un nuevo supuesto normativo para el reconocimiento de ingresos de las entidades del sistema financiero en el caso de los intereses en suspenso, como lo ha reconocido este Tribunal en la Resolución N° 15068-4-2013, por lo que lo señalado por la recurrente en el presente extremo carece de sustento.

Que respecto de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01841-2-2002 y 09518-2-2004, invocadas por la recurrente, en el sentido que en ellas se considera que para que un ingreso se considere devengado debe poder estimarse el monto del ingreso, cabe indicar que en el presente caso, se aprecia que la recurrente por los ejercicios 2000 y 2001 calculó o estimó los intereses en suspenso para dichos ejercicios, los cuales fueron observados por la Administración y que son materia de impugnación.

Que asimismo, en relación a lo afirmado por la recurrente en el sentido que el término devengado se sustenta en las Normas Internacionales de Contabilidad, según las cuales, para reconocer un ingreso no es suficiente que la transacción se haya realizado o que haya surgido el derecho a la cobranza, sino que exista un grado suficiente de probabilidad que permita presumir que los resultados provenientes de la transacción fluirán a la empresa, lo que no ocurre en el caso de intereses y comisiones que provienen de colocaciones vencidas o en la categoría de dudoso o pérdida, ya que ello obedece al incumplimiento reiterado del deudor, por lo que tales ingresos no se devengaron, cabe señalar que cuando existe incertidumbre respecto de la cobrabilidad de un importe incluído en ingresos, el importe incobrable o el importe respecto del cual la recuperación deje de ser probable, es reconocido como gasto más que como un ajuste al importe de los ingresos originalmente reconocidos, lo que es señalado por las referidas NICs, en tal sentido, tal alegato carece de sustento.

Que a lo alegado por la recurrente respecto a que este Tribunal mediante las Resoluciones N° 467-5-2003, 1652-5-2004 y 9518-2-2004, considera que al no existir en las normas tributarias la definición del concepto del devengo resulta necesario recurrir a las normas contables, cabe indicar que el análisis que efectúan dichas resoluciones está referido al principio de lo devengado en el sentido que los "ingresos, los costos y gastos se reconocen cuando se ganan o se incurren y no cuando se cobran o se pagan (...)", que en el presente caso, corresponde al derecho de las entidades financieras al cobro de los intereses generados por los créditos concedidos, independientemente que éstos sean efectivamente cobrados.

Que de igual modo, sobre el argumento de la recurrente, en el sentido de que se generaría una diferencia temporal en la determinación del Impuesto a la Renta, por los importes contabilizados en las cuentas de ingresos en suspenso que serían adicionados a los resultados contables, de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución N° 710-4-2003 emitida por este Tribunal, cabe indicar que dicho procedimiento sería válido, en tanto se demuestre que en el siguiente ejercicio los créditos que originaron los intereses en suspenso que se adicionaron en el ejercicio anterior, califican como créditos vencidos o en cobranza judicial, lo que permitiría en esos casos el reconocimiento de la deducción dichos intereses.

Que de otro lado, conforme se aprecia de la apelación, la recurrente cuestiona adicionalmente el cálculo del saldo inicial del ejercicio 2000 de la Cuenta 8104, por lo que corresponde verificar dicho cálculo.

Que del Anexo N° 05 al Requerimiento N° 00094854 (foja 2042), se aprecia que para determinar el importe de la provisión de los intereses en suspenso del ejercicio 2000 ascendente a S/.6,185,571.42, estableció el saldo inicial y el saldo final del ejercicio 2000, extrayendo del Balance de Comprobación de enero a diciembre de 2000 (fojas 1921 a 1944) los referidos montos conforme se aprecia del cuadro siguiente:

| Concepto | Cuenta 1916 | Cuenta 1926 | Total 1906 | Cuenta 8114 | Cuenta 8124 | Total 8104 | Total |
|---------------|------------------|------------------|------------------|----------------|------------------|------------------|------------------|
| Saldo final | S/. 895,051.25 | S/. 5,819,030.66 | S/. 6,714,081.91 | S/. 0.00 | S/. 2,799,021.30 | S/. 2,799,021.00 | S/. 9,513,103.21 |
| Saldo inicial | S/. 1,267,331.02 | S/. 1,962,886.88 | S/. 3,230,217.90 | S/. 25,383.13 | S/. 71,930.76 | S/. 97,313.89 | S/. 3,327,531.79 |
| Ingreso | -S/. 372,279.77 | S/. 3,856,143.78 | S/. 3,483,864.01 | -S/. 25,383.13 | S/. 2,727,090.54 | S/. 2,701,707.00 | S/. 6,185,571.42 |





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que según el Plan de Cuentas para Instituciones Financieras aprobado por la Superintendencia de Banca y Seguros mediante Resolución N° 1256-92, del 23 de octubre de 1992, en la Cuenta 1906 - Cuentas por Cobrar en Suspense se registrarán los intereses y comisiones devengados de aquellos créditos considerados vencidos, incluyendo los intereses y provisiones de créditos refinanciados de acuerdo al criterio establecido en la descripción del rubro 14 (que está referido a Colocaciones), agregándose que "los intereses y comisiones por cobrar, de créditos que pasen a situación de vencidos, que han sido contabilizados en las Cuentas 1601 y 1602 - Cuentas por Cobrar - con abono a las cuentas - de Resultados - 5105 y 5205, se extornarán, trasladándose a las cuentas 1906 Cuentas por Cobrar en Suspense, y 2806 - Ingresos en Suspense". Asimismo, el citado Plan dispuso que en la Cuenta 8104 Intereses, comisiones y rentas en cobranza judicial se registrasen los intereses devengados por colocaciones a partir del inicio de la demanda judicial.

Que en la Cuenta 1906 - Cuentas por Cobrar en Suspense, antes mencionada, se registran los cálculos por concepto de intereses y comisiones, respectivamente, devengados a favor de la empresa sobre sus capitales depositados, invertidos o colocados, que correspondan a créditos vencidos, mientras que en la Cuenta 8104 se registran los intereses calculados que corresponden a créditos en demanda judicial.

Que en relación a la provisión por cobranza dudosa que correspondería a los intereses registrados en la Cuenta 1906 por créditos vencidos devengados, conforme con lo señalado por la Administración (foja 2737), la recurrente sólo proporcionó un medio magnético y listado con información hasta el 30 de setiembre de 2000, cuyo total descrito por la Administración no coincide con el saldo al 31 de diciembre de 2000 de la referida cuenta; además que en éste no hay un detalle cliente por cliente como afirma la recurrentes, sino por subdivisionarias, lo que no permite conocer la situación de cada deudor, ni contiene la condición crediticia de los deudores. Esto es, la recurrente no presentó la identificación, en forma clara de aquellos créditos en los cuales se suspendió el cómputo de intereses en cuentas de resultados, a pesar que la Administración lo solicitó.

Que resulta insuficiente el Informe de Clasificación de los Deudores de la Cartera de Créditos, Contingentes y Arrendamiento Financiero, correspondiente al mes de diciembre de 2000 (foja 1587), así como la clasificación de los créditos según los distintos productos de la recurrente (fojas 1582 a 1586), toda vez que proporciona una información general sobre la clasificación de los deudores, sin hacer ninguna identificación con los deudores que generan rendimientos en suspenso. Asimismo, respecto del cuadro de Garantías Corporate Finance (fojas 1580 y 1581), en donde se consigna la clasificación del deudor, tampoco se aprecia su vinculación con los deudores que generan rendimientos en suspenso. En ese sentido procede confirmar el reparo y la apelada en este extremo.

Que no obstante, cabe observar que de la revisión del Balance de Comprobación de enero a diciembre de 2000 (fojas 1921 a 1944), se aprecian solamente los saldos iniciales y finales y los cargos y abonos de las Cuentas 1916 y 1926 conformantes de la Cuenta 1906, mas no los saldos iniciales de las Cuentas Contables 8114 y 8124 que conforman la Cuenta 8104.

Que a foja 2580, consta la hoja denominada Cálculo de la provisión de intereses en suspenso Cuenta 8124, presentada por la recurrente en la etapa de reclamación, en la que se aprecia que el saldo final asciende a S/. 2 799 021,00, que coincide con la considerada por la Administración; no obstante, se observa una diferencia entre los saldos iniciales de la Cuenta 8104 al 01.01.2000 considerados por ambas partes, pues la Administración considera un saldo inicial de S/. 97,313.89 y la recurrente de S/. 640,606.00, siendo que la recurrente no adjuntó documentación que permita corroborar los saldos iniciales de la Cuenta 8104 y de sus divisionarias. Sin embargo, tampoco se puede verificar en autos el origen del monto considerado por la Administración, respecto de lo cual no hace una explicación detallada, limitándose a afirmar únicamente que provienen del Libro Mayor.

Que de lo expuesto, si bien resulta correcto que los ingresos en suspenso se imputen al ejercicio fiscalizado de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes señalado, por el importe total de la diferencia

 25



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

entre los saldos finales menos los saldos iniciales de los citados ingresos, sólo se puede validar el monto determinado por lo registrado en la Cuenta 1906, toda vez que no se encuentra debidamente sustentado en la parte de los intereses en suspenso registrados en la Cuenta 8104. En consecuencia, corresponde que la Administración verifique y precise el origen de la diferencia entre el saldo inicial de la Cuenta 8104 considerado por aquella y la recurrente.

Que por tanto, procede confirmar el presente reparo, debiendo efectuar la Administración la verificación y reliquidación que corresponda al respecto.

Que en relación a lo expuesto por la recurrente en su escrito de 23 de junio de 2016 (fojas 3848 a 3896), en el que expone argumentación similar a la de sus escritos anteriores y agrega sobre el reparo en análisis su pretensión de considerar los votos discrepantes de las Resoluciones N° 12193-3-2009 y 19170-1-2011, cabe señalar que este Colegiado comparte el criterio de que los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "Ingresos en Suspenso" y en "Cobranza Judicial" al provenir de créditos concedidos en situación de vencidos y constituir un rendimiento por la colocación de capitales, se gravan con el Impuesto a la Renta en tanto se produzcan, esto es, cuando se devengan, lo que en términos del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, ocurre con los "intereses en suspenso".

Que en ese sentido, tampoco resultan aplicables, ni la sentencia de Casación N° 730-2009 invocada por la recurrente en el escrito de ampliación antes señalado, la que no adjunta a su escrito, ni la sentencia judicial expedida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en temas tributarios y aduaneros, siendo además pertinente señalar que la sentencia de casación citada no constituiría precedente vinculante en los términos de lo establecido en el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS⁴ ni del artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N° 017-93-JUS⁵, según se aprecia de la página web institucional del Poder Judicial⁶; del mismo modo, si bien las sentencias del Poder Judicial constituyen fuente de derecho conforme a las normas del Código Tributario y de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, cuyo contenido puede recoger el Tribunal Fiscal, no son de obligatorio cumplimiento, salvo que se trate de un pronunciamiento judicial emitido en última instancia sobre la misma controversia materia de resolución administrativa o cuando por decisión de la Corte Suprema de Justicia de la República se determinen principios jurisdiccionales que constituyen precedente vinculante, lo que no ocurre en el presente caso.

3. Gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad (2000 y 2001)

Que conforme se aprecia del Punto 5 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (fojas 2732 y 2733), y el Punto 4 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (fojas 2979 a 2981), la Administración reparó por concepto de gastos sin sustento de comprobantes de pago y/o causalidad las sumas de S/.844,177.00 y S/.949,384.00, para los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, detallados en los Anexos VII y VI adjuntos a las citadas resoluciones (fojas 2701, 2702, 2957 y 2958), al amparo de lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, mediante el punto 1 de los Anexos N° 1 a los Requerimientos N° 00094296 y 00094297 (fojas 1525 a 1531 y 2074 a 2084), la Administración solicitó a la recurrente sustentar con los comprobantes de pago originales emitidos de acuerdo a la Resolución de Superintendencia N° 007-

⁴ Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante. Se precisa en el segundo párrafo, que los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

⁵ Las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el Diario Oficial "El Peruano" de las ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento, en todas las instancias judiciales.

⁶ https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/cij-juris/s_jurisprudencia_sistematizada/as_suprema/as_servicios/as_jurisprudencia_vinculante





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

99/SUNAT, análisis y documentación probatoria respectiva, tales como contratos, pagos realizados etc, la naturaleza de los gastos realizados, y acreditar si se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada de acuerdo al principio de causalidad, indicando el detalle de los gastos observados en los referidos Anexos.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 1 a los Resultados de los Requerimientos N° 00094296 y 00094297 (fojas 1522 y 2071), se dejó constancia de que la recurrente presentó parcialmente la documentación solicitada, no habiendo cumplido con presentar parte de los comprobantes de pago, los contratos, los pagos, y acreditado que se tratan de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada de acuerdo al principio de causalidad.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 01 y el punto 4 del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 de 24 de diciembre de 2004 (fojas 2194 y 2210), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto de los gastos que no llegaron a ser sustentados, por los ejercicios 2000 y 2001 por las sumas de S/.11'316,734.27 y S/.6,332,603.74, respectivamente.

Que posteriormente, mediante escritos de 28 de diciembre de 2004 (fojas 807 a 831, 1162 y 1163), la recurrente presentó parcialmente la documentación solicitada por la Administración, apreciándose que la Administración mantuvo las observaciones respecto de los gastos que no consideró sustentados, por los ejercicios 2000 y 2001, ascendentes a las sumas de S/.844,177.00 y S/.949,384.00, respectivamente.

Que conforme se ha señalado en la parte de antecedentes, la recurrente impugnó parcialmente dicho reparo, siendo los importes impugnados S/.502,148.00 por el ejercicio 2000 y S/.317,968.00 por el ejercicio 2001, según consta en sus recursos de reclamación (fojas 2925 y 2663). El detalle de los conceptos impugnados, indicados en sus recursos de reclamación y contenidos en los Anexos VII y VI adjuntos a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2616 a 2624, 2882 a 2888, 2701, 2702, 2957 y 2958) es el siguiente:

| Ejercicio 2000 | | Ejercicio 2001 | |
|------------------------------------|------------|-----------------------|------------|
| RD N° 012-003-0006969 | | RD N° 012-003-0006981 | |
| Cuenta 9341370008 y 9346380001 () | 241,034.00 | Cuenta 9340910009 - | 45,376.00 |
| Cuenta 9341810008 - | 32,582.00 | Cuenta 9342820007 - | 272,593.00 |
| Cuenta 9346130005 - | 131,349.00 | | |
| Cuenta 9346030008 - | 97,181.00 | | |
| TOTAL S/. | 502,148.00 | TOTAL S/. | 317,968.00 |

Que según lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356 señalaba, respecto del principio de causalidad, que para efecto de determinar que los gastos fueran necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, éstos deberían ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente.

Que en las Resoluciones N° 10673-1-2013 y 05154-8-2013, entre otras, se ha señalado 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; asimismo, se ha indicado en las Resoluciones N° 20928-4-2012 y 01534-2-2012, entre otras, que el gasto debe encontrarse debidamente sustentado, entre otros, con los documentos que acrediten fehacientemente su destino y, de ser el caso, sus beneficiarios.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7527-3-2010 se señaló que aunque los gastos pueden ser deducibles en atención al giro del negocio, si no se presenta documentación fehaciente que demuestre





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

que los bienes adquiridos fueron entregados a los trabajadores, la deducibilidad de dichos gastos no será aceptada para efectos tributarios.

Que conforme con el criterio contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 1154-2-2000 y 8634-2-2001, a efecto que los gastos sean deducibles, éstos deben ser necesarios para obtener la renta y/o mantener su fuente productora, es decir, deben cumplir con el principio de causalidad, y encontrarse sustentados con la documentación respectiva, debiendo acreditarse su destino.

Que de la norma en referencia y de los criterios jurisprudenciales citados, se tiene que para que un comprobante pueda sustentar válidamente el gasto para efecto del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre con indicios razonables la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que en tal sentido, sobre la base de las normas reseñadas, corresponde establecer si la recurrente acreditó que los conceptos observados, constituyen gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada de acuerdo al principio de causalidad.

Proveedor

Que en respuesta al punto 1 del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00094296 (foja 2084), la recurrente señaló respecto de los comprobantes girados por el proveedor que correspondían a los premios en vales de consumos que fueron otorgados por el banco para incentivar la colocación de tarjetas de créditos a la fuerza de ventas y que eran necesarios porque estaban directamente relacionados a la generación de ingresos gravados con el Impuesto a la Renta (intereses que generan el financiamiento otorgado a los tarjetahabientes a través de las líneas de crédito otorgadas por el banco).

Que según el detalle del Anexo 2 al Resultado del Requerimiento N° 00094296 (foja 2069), los comprobantes de pago reparados por la Administración del proveedor son las Facturas N° 302-0029070, 302-0029972, 302-0030702, 302-0032376, 302-0031550, 302-0034116, 302-0034842 y 302-0033351, las que obran a fojas 585 a 587, 591, 592, 594 a 596 giradas por concepto de Vales de Consumo y con la Glosa "Venta anticipada de mercadería para consumo directo a través de los vales de consumo", siendo que el detalle de la mercadería a ser entregada está descrita en los tickets que canjean los vales de consumo.

Que respecto a las citadas facturas, en su escrito presentado en respuesta al Resultado del Requerimiento N° 00171872 (fojas 807 a 831), señala que los gastos observados corresponden a las facturas emitidas por los premios en vales de consumo otorgados a sus trabajadores para incentivar la colocación de tarjetas de crédito en su fuerza de ventas, los que se encuentran directamente relacionados con la generación de ingresos gravados.

Que si bien la entrega de vales de consumo a la fuerza de ventas de la recurrente con la finalidad de incentivar la colocación de tarjetas de crédito estaría vinculada con su actividad generadora de renta, es necesario que para que se acepte su deducción se presente documentación fehaciente que demuestre que los bienes adquiridos fueron entregados a sus beneficiarios, conforme el criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 7527-3-2010.

Que asimismo, en la Resolución N° 06610-3-2003 se ha establecido que la adquisición de bienes para agasajar o incentivar a trabajadores, encuadra dentro del principio de causalidad, toda vez que existe un consenso generalizado respecto a que tales entregas contribuyen a la formación de un ambiente propicio para la productividad del personal, sin embargo, para que sea aceptada como gasto deducible debe acreditarse que los bienes hubieran sido efectivamente entregados a los beneficiarios.

 28 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que según se aprecia de los documentos emitidos durante la fiscalización, como de lo indicado en la resolución apelada, la Administración no cuestiona la razonabilidad del argumento dado por la recurrente, sino la falta de su soporte con documentación que acredite ello, tal como la constancia de la entrega o de la recepción de los vales por parte de los trabajadores, así como de documentación en la que conste cómo funcionaría el mecanismo de entrega de vales; en ese sentido, toda vez que la recurrente se limitó a presentar comprobantes de pago, no cumplió con acreditar el sustento del gasto, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Proveedor Estudio

Que conforme se aprecia del Anexo VII de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (foja 2702), la Administración observó el gasto por la suma de S/.32,582.16 que corresponde al Estudio , precisando que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente señaló que el gasto por pagos efectuados al Estudio se originó por los servicios de asesoría legal que le brindaron para facilitar la toma de medidas inmediatas contra deudores o la toma de decisiones corporativas, siendo que dicho servicio se puede reflejar en reportes y consultas verbales; sin embargo, de la revisión de autos no se aprecia documento alguno que sustente la causalidad del gasto observado ni su vinculación con la actividad generadora de renta de la recurrente, tales como informes, correos, cotizaciones y proformas del servicio en el que se indique el tipo de consultas que se harían, etc. Por lo tanto, al no haber presentado la recurrente ninguna documentación sustentatoria, corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Proveedor

Que del Anexo VII de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (foja 2702), se aprecia que la Administración observó el gasto correspondiente al proveedor por la suma de S/.131,349.32, debido a que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente señaló que el gasto por los servicios brindados por corresponden a servicios de publicidad, diseño, desarrollo de folletos, publicidad en televisión y radio y comunicaciones con sus clientes, servicios directamente vinculados al giro de su negocio y que presentó ante la Administración diversa documentación que acredita el gasto efectuado; sin embargo, de la revisión de la documentación que obra en autos no se aprecia documento alguno que sustente o dé cuenta de los servicios a que alude la recurrente, como correos o correspondencia en los que se pueda apreciar el tipo de servicio de publicidad que se hubiese prestado y con qué fines, por lo que ante la ausencia de una mínima documentación que acredite la causalidad de los servicios acotados, corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Estudio

Que respecto de los pagos efectuados al Estudio , conforme se aprecia del Anexo VII de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969, de foja 2701, la Administración observó los pagos efectuados por la suma de S/.97,181.00, al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que respecto de las facturas observadas por el citado proveedor, la recurrente señaló, que suscribió un contrato para que el proveedor le brinde servicios de recuperación judicial de las operaciones crediticias del banco. Por otro lado, en su apelación señala que de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1932-5-2004, basta que se acredite la obligación contractual entre las partes





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

que justifique el gasto incurrido para que éste sea reconocido, lo que en su caso se ha acreditado y correspondía que la Administración admita la deducción observada.

Que sobre el particular, obra de fojas 691 a 700, copia del contrato de locación de servicios profesionales suscrito el 14 de diciembre de 1999, entre la recurrente y el Estudio estableciéndose en la cláusula segunda que la finalidad del contrato es que dicho proveedor le brinde a la recurrente el servicio de recuperación judicial de sus operaciones crediticias, precisándose que para que se preste dicho servicio, la recurrente debía entregar los títulos valores originales, y/o testimonios conteniendo garantías reales y/o personales, así como otorgar poderes de representación para personas que el estudio de abogados designe, para que éste pudiese realizar las gestiones de cobranza.

Que en la cláusula tercera del referido contrato las partes acordaron que se entendería por gestión de cobranza a todos aquellos actos o trámites que el proveedor realizara a fin de lograr la recuperación efectiva de los créditos que le encomendara la recurrente, y que los actos y trámites podían ser de naturaleza judicial o extra judicial, incluyendo todos aquellos de carácter administrativo, policial o cualquier otro que corresponda.

Que asimismo, en la cláusula quinta del contrato materia de análisis, las partes acordaron que el proveedor se encontraría a cargo de la defensa de los intereses de la recurrente en los procesos judiciales que ésta le encomendara, comprometiéndose a actuar con diligencia en los procesos judiciales destinados a obtener la cobranza de los créditos impagos, en salvaguarda de los intereses de la recurrente.

Que del análisis del contrato celebrado entre la recurrente y el proveedor observado y de la naturaleza de las prestaciones que conforman el servicio contratado por la recurrente, se verifica que el servicio materia de reparo está vinculado al giro del negocio de la recurrente, toda vez que precisamente consiste en la recuperación de deudas morosas derivadas de las operaciones crediticias que son propias de la recurrente y normales para la actividad que realiza un banco.

Que en tal sentido, dado que el reparo efectuado por la Administración como consecuencia de la fiscalización realizada a la recurrente se limitó a cuestionar la causalidad del gasto, y habiéndose establecido que existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada, procede revocar la apelada en este extremo y dejar sin efecto el reparo efectuado.

Que al haberse dejado sin efecto el reparo, no resulta relevante emitir pronunciamiento con relación a los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que conforme se aprecia del Anexo VI de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 emitida respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (foja 2957), la Administración observó los pagos efectuados al proveedor por la suma de S/.272,593.00, debido a que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que mediante el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 y el punto 4 del Anexo N° 6 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 (fojas 2194 y 2210), la Administración comunicó a la recurrente las observaciones formuladas respecto de los gastos que no llegaron a ser sustentados, por los ejercicios 2000 y 2001 ascendentes a las sumas de S/.11'316,734.27 y S/.6,332,603.74, respectivamente, precisando que el detalle de las observaciones efectuadas se encuentran en el Anexo 2 del Resultado del Requerimiento N° 00171872 (fojas 2203 a 2208) para el ejercicio 2000 y en el Anexo N° 2 al Resultado del Requerimiento N° 00094297 para el ejercicio 2001 (fojas 1516 a 1520).

 30



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que de los citados anexos se aprecia que por el ejercicio 2000, la Administración observó los pagos efectuados al proveedor en los meses de enero a diciembre de 2000 por la suma de S/.2'681,282.00 (foja 2207), y por el ejercicio 2001 observó los pagos efectuados en los meses de enero y febrero de 2001 por la suma de S/.411,734.61 (foja 1517), conforme el siguiente detalle:

| Pagos observados a | | |
|--------------------|------------|--------------|
| Ejercicio 2000 | | |
| Periodo | Fecha | Importe S/. |
| Enero | 14/02/2000 | 220,021.00 |
| Febrero | 28/02/2000 | 225,485.00 |
| Marzo | 22/03/2000 | 221,056.00 |
| Abril | 24/04/2000 | 222,016.00 |
| Mayo | 22/05/2000 | 224,768.00 |
| Junio | 23/06/2000 | 223,488.00 |
| Julio | 31/07/2000 | 222,912.00 |
| Agosto | 29/08/2000 | 222,592.00 |
| Setiembre | 29/09/2000 | 223,488.00 |
| Octubre | 27/10/2000 | 224,640.00 |
| Noviembre | 28/11/2000 | 225,856.00 |
| Diciembre | 26/12/2000 | 224,960.00 |
| Total | | 2'681,282.00 |

| Pagos observados a | | |
|--------------------|------------|-------------|
| Ejercicio 2001 | | |
| Periodo | Fecha | Importe S/. |
| Enero | 08/02/2001 | 272,593.20 |
| Febrero | 28/02/2001 | 139,141.41 |
| Total | | 411,734.61 |

Que en respuesta al Resultado del Requerimiento N° 00171872, la recurrente presentó los escritos de 28 de diciembre de 2004 (fojas 807 a 831, 1162 y 1163), por medio de los cuales adjuntó diversa documentación vinculada a los gastos observados por la Administración, siendo que los documentos referidos al proveedor se encuentran a fojas 710 a 722 y son copia del contrato para la prestación de servicios internacionales celebrado por la recurrente y del 1 de enero de 1998, y los documentos denominados "Exhibit B-1" en los que se hace referencia a las tarifas mensuales y anuales que cobraría por los servicios de información en red, seguridad, administración e infraestructura tecnológica ("Data Network", "Security", "Administration", y "Standard Technology Infraestructura", conforme lo señala la propia Administración en la apelada.

Que a partir de la documentación presentada por la recurrente, la Administración mantuvo las observaciones formuladas respecto de los gastos que no llegaron a ser sustentados, por los ejercicios 2000 y 2001, únicamente por las sumas de S/.844,177.00 y S/.949,384.00, respectivamente, detallando los conceptos observados en los Anexos VII y VI adjuntos a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2701, 2702, 2957 y 2958).

 31



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que de la revisión de los gastos observados en los citados Anexos VII y VI, se aprecia que respecto al proveedor _____, la Administración levantó las observaciones efectuadas por los pagos efectuados en enero a diciembre de 2000 y por el pago efectuado en febrero de 2001, manteniendo únicamente como reparo el pago efectuado el 8 de febrero de 2001 por la suma de S/.272,593.20, importe que finalmente es impugnado por la recurrente.

Que sin embargo, de la revisión de la documentación que obra en autos y la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 emitida respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 (fojas 2939 a 2992), no se aprecia que la Administración hubiera señalado los motivos por los cuales la documentación presentada por la recurrente durante la fiscalización no le resultó suficiente para sustentar la causalidad del pago efectuado el 8 de febrero de 2001 por la suma de S/.272,593.20, y sí para el caso de los pagos efectuados en enero a diciembre de 2000 y el efectuado en febrero de 2001, siendo recién en la resolución apelada, que la Administración dio cuenta de la documentación presentada por la recurrente y concluyó que de su evaluación, no existía documentación adicional que permitiera determinar si los servicios fueron efectivamente prestados, sin tener en cuenta que la misma documentación sustentó la causalidad de los pagos efectuados para los periodos enero a diciembre de 2000 y febrero de 2001.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, el reparo efectuado por la Administración al pago efectuado por la recurrente al proveedor _____, efectuado el 8 de febrero de 2001 por la suma de S/.272,593.20, no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la apelada en este extremo.

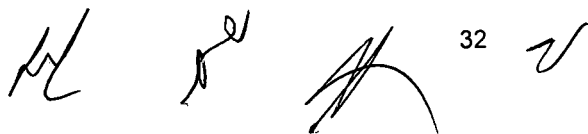

Proveedor

Que del Anexo VI de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (foja 2958), se aprecia que la Administración observó el gasto correspondiente al proveedor _____ por la suma de S/.45,375.79, debido a que la recurrente no sustentó la causalidad del gasto.

Que en sus escritos de reclamación y apelación la recurrente señaló que el gasto por los servicios brindados por _____ se encuentra vinculado a la entrega de publicaciones sobre el negocio de la banca corporativa, empresarial y personal, que tiene por objeto permitirle conocer el mercado en el cual se invierte y evidenciar los productos que sus competidores ofertan, siendo ello una herramienta indispensable para la adopción de estrategias en su negocio; sin embargo, de autos no se aprecia documento alguno que sustente o acredite su dicho en el sentido que efectivamente las publicaciones adquiridas se vinculan con el giro del negocio, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado por la Administración y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Que finalmente, en su escrito de alegatos de 23 de junio de 2016 (fojas 3878 a 3884), la recurrente señala que la Administración habría excedido los límites de su facultad de reexamen, vulnerando el artículo 127° del Código Tributario, en tanto habría modificado el fundamento del reparo relacionado a los gastos registrados en la Cuenta _____ que según la resolución de determinación se habría sustentado en el hecho que la recurrente no habría acreditado la causalidad del gasto y/o que no habría cumplido con sustentarlo con el comprobante de pago respectivo, mientras que en la resolución de intendencia se estaría reconociendo el cumplimiento del principio de causalidad y la presentación de los comprobantes de pago respectivos pero se confirma el reparo al considerar que no se presentó documentación sustentatoria que pudiese acreditar la fehaciencia de los gastos materia de reparo. Al respecto, cita las Resoluciones N° 02465-1-2014, 8602-8-2013, 12183-8-2013, 12948-8-2013 y 16430-8-2013, entre otros.

Que sobre el particular, cabe hacer notar que en los Requerimientos N° 00094296 y 00094297 (fojas 1525 a 1531 y 2074 a 2084), a través de los cuales la Administración comunicó el reparo y solicitó la sustentación al respecto, indicó de manera expresa que la recurrente debía acreditar si se trataban de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada de acuerdo al principio de causalidad para lo cual requirió no sólo los comprobantes de pago originales, sino los análisis y documentación probatoria, como contratos, pagos realizados etc., cuya finalidad era verificar la

 32 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

naturaleza de los gastos realizados. De lo expuesto, se tiene que la Administración, tanto en la fiscalización como en la reclamación se orientó a verificar la causalidad de los gastos no solo sobre la base de los comprobantes de pago, lo que se justifica en el hecho que la causalidad de dicho tipo de gastos se verifica a partir de documentación que demuestre que la explicación sobre la naturaleza causal del gasto, por más razonable que sea, haya sido en efecto así; esto es, en el presente caso, tratándose de gastos para entrega de vales a los vendedores de la empresa con el objeto de promover más ventas, si bien resulta razonable que puedan ser causales porque fueron realizados con dicha finalidad, acreditar la causalidad de dichos gastos era precisamente demostrar que dichos vales fueron entregados a los vendedores contratados de la empresa, lo que no acreditó, ni presentó documentación que sustentara que el desembolso de tales gastos tuviera la finalidad indicada. Del mismo modo, en el caso del gasto correspondiente al proveedor la recurrente tampoco presentó documentación que sustentara o acreditara su dicho en el sentido que las publicaciones adquiridas guardaban vinculación con el giro del negocio. En ese sentido, no se aprecia el cambio de fundamento alegado por la recurrente.

4. Gastos comunes no adicionados (2000 y 2001)

Que del Punto 6 del Anexo II y del Punto 5 del Anexo II de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2727 a 2732 y 2974 a 2979), se aprecia que la Administración efectuó reparos por concepto de gastos comunes no adicionados según los Anexos VIII adjuntos a las citadas resoluciones (fojas 2700 y 2801), por las sumas de S/.3'615,951.00 y S/.5'281,442.00, para los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente; amparándose en lo dispuesto en el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la precitada ley.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se debía deducir de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha norma.

Que el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, aplicable al presente caso, dispone que para efecto de determinar la renta neta de tercera categoría, cuando los gastos necesarios para producir la renta y mantener la fuente incidan conjuntamente en rentas gravadas y en rentas exoneradas, y no sean imputables directamente a unas u otras, la deducción se efectuaría en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas, y que en los casos en que no se pudiera establecer la proporcionalidad indicada, se consideraría como gasto inherente a la renta gravada el importe que resulte de aplicar al total de los gastos comunes el porcentaje que se obtuviera de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas gravadas y exoneradas.

Que el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que la renta bruta estaba constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtuvieran en el ejercicio gravable y que cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados.

Que este Tribunal en la Resolución N° 10709-3-2013 ha indicado que en cuanto al procedimiento del método indirecto, resulta procedente que a fin de determinar la renta bruta gravada la Administración se descuente el costo computable del total de ingresos gravados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que respecto de la prorrata dispuesta en inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, este Tribunal ha señalado en las Resoluciones N° 01969-1-2004 y 06246-2-2012, entre otras, que existen gastos realizados por el contribuyente cuya naturaleza no permite identificar la parte cuya deducción debe ser reconocida por cumplir con el principio de causalidad, a los que les resultan de aplicación las normas que rigen el Impuesto a la Renta, las cuales establecen que cuando no sea posible imputar los gastos directamente a las rentas gravadas y exoneradas, la deducción de los mismos se debe

 33 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

efectuar en forma proporcional a los gastos directos imputables a dichas rentas (método directo), mientras que si no es posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas (método indirecto), siendo que dichos procedimientos son de carácter supletorio en caso no sea posible identificar y relacionar individualmente un ingreso con un gasto.

Que asimismo, acorde con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 09602-5-2014, a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, en el primer método, considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, implica para su determinación realizar un análisis detallado de cada uno de los gastos, a fin de establecer qué gastos califican como destinados exclusivamente a rentas gravadas, a rentas exoneradas y residualmente los gastos que tienen la calidad de comunes, y que de no ser posible aplicar la referida proporcionalidad, se considerará como gasto indirecto inherente a la renta gravada, el porcentaje que resulte de dividir la renta bruta gravada entre el total de rentas brutas, gravadas y exoneradas.

Que conforme con lo señalado y de las normas antes glosadas, se advierte que a fin de establecer el porcentaje aplicable para aceptar la deducción de los gastos comunes, la legislación estableció como primer método, la proporcionalidad, la que deberá efectuarse considerando los gastos directamente imputables en que incurrió la recurrente en un determinado ejercicio, implicando ello que en el caso que no se pudiera establecer una vinculación directa mediante el análisis del destino de cada uno de los gastos, se encontrará impedido de aplicar el primer método, correspondiendo aplicar el segundo método.

Que en ese sentido, este Tribunal a través de la Resolución N° 6083-3-2003 ha indicado que ante la falta de sustento del procedimiento utilizado por la recurrente, correspondía aplicar el segundo de los procedimientos previstos en la norma antes anotada, para establecer el monto de los gastos comunes que van a ser imputados a la generación de rentas exoneradas.

Que no obstante, conforme con el criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06083-3-2003, 15081-1-2013 y 10709-3-2013, la Administración debe explicar y sustentar cómo es que la totalidad de los gastos de administración tienen incidencia común, discriminando cada componente de dichos gastos y evidenciando su vinculación con la generación de rentas gravadas y exoneradas, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes".

Que de lo expuesto, se puede señalar que para que un gasto califique como gasto directo respecto a una determinada actividad se requiere que sea posible asociar, mediante una identificación observable, el gasto con la actividad con la que se relaciona, lo que supone un análisis detallado de cada uno de los gastos⁷.

Que en cuanto a la diferencia de cambio, el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las diferencias de cambio originadas por operaciones en moneda extranjera que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas, constituyen resultados computables a efectos de la determinación de la renta neta.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04034-3-2012 se ha señalado que la diferencia de cambio se define como ganancia o pérdida por la variación del tipo de cambio de la moneda nacional respecto de una divisa cuando se mantienen activos o pasivos en moneda extranjera, y en ese sentido, si bien puede guardar vinculación con la realización de operaciones, tal diferencia tiene su origen en la fluctuación del valor de la moneda nacional respecto del valor de la moneda en la cual han sido realizadas las operaciones, pero no en el desarrollo mismo de dichas operaciones.

⁷ Esto mismo se aplica para los costos. Así, Polimeni, Fabozzi y Alderberg señalan que los costos directos son los costos que la gerencia es capaz de asociar con artículos o áreas específicas.

 34 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que sobre esta base, y atendiendo a que la imputación de las diferencias de cambio como ganancias o pérdidas del ejercicio no sólo constituye una solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, sino que también permite mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa y considerando que al generarse en un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener la fuente o renta gravadas, tal como lo ha establecido la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 de observancia obligatoria; es posible concluir que las diferencias de cambio no constituyen un ingreso o un gasto en los términos del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino en diferencias positivas o negativas que deben reconocerse como una ganancia gravada o una pérdida deducible para efectos tributarios.

Que teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde analizar la determinación efectuada por la Administración, así como los argumentos planteados por la recurrente, para cada uno de los ejercicios materia de acotación:

Ejercicio 2000 (S/.3'615,951.00)

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094854, notificado el 16 de noviembre de 2004 (foja 2055), la Administración comunicó a la recurrente que advirtió que a pesar de haber obtenido rentas exoneradas no había efectuado adición alguna relacionada con gastos comunes. En este sentido, indica que al no poder verificar el control de los gastos por departamentos y/o centros de costos a través de los libros contables y los medios magnéticos proporcionados, se procedió a determinar el porcentaje de las rentas brutas exoneradas conforme con el segundo procedimiento regulado en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, tal como se muestra en el Anexo N° 2 adjunto al citado requerimiento (foja 2049), el cual aplicado sobre los gastos comunes ascendentes al importe de S/.110 648 059,09, establecido en el Anexo N° 3 del precitado requerimiento (fojas 2044 a 2048), determinó un gasto observable de S/.3 618 192,00.

Que por consiguiente, solicitó a la recurrente que efectúe los descargos pertinentes y adjunte información sustentatoria tales como organigrama y manual de funciones de cada uno de los departamentos y/o centros de costos que integran la empresa, entre otros.

Que en su escrito de fecha 26 de noviembre de 2004 (fojas 2024 y 2025), la recurrente señala que el monto determinado como gasto común por la Administración no es correcto, ya que incluye a todos los gastos incurridos durante el ejercicio y no se limita a los gastos comunes relacionados con la obtención de las rentas exoneradas.

Que manifiesta que las rentas exoneradas obtenidas están relacionadas con intereses y demás ganancias de capital provenientes de valores de gobierno cuya administración se encuentra a cargo del área de Negociación de Valores , perteneciente al área de tesorería.

Que sostiene que los gastos del área de tesorería son los únicos gastos comunes relacionados con las rentas exoneradas obtenidas y adjunta el organigrama de la línea de negocio de la tesorería, así como la descripción de los puestos de las áreas que integran dicho negocio y el resumen de todos los gastos de la tesorería del año 2000, que involucra además los gastos del área de Negociación de Valores , a aquellos gastos de otras áreas de soporte imputadas a tesorería como son los de finanzas y contabilidad, recursos humanos, legal, entre otros (fojas 1945 a 1999).

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094854, notificado el 10 de diciembre de 2004 (fojas 2016 a 2018), la Administración dejó constancia que la recurrente no adicionó importe alguno a la renta neta imponible del ejercicio 2000, por concepto de gastos comunes y agrega que de los dos procedimientos descritos en la norma tributaria, aquél referido a los gastos directos





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

imputables se aplica cuando se lleva un control por centro de costos y se puede identificar los gastos imputables a las rentas exoneradas, situación que no efectuó la recurrente.

Que agrega que de la evaluación de la base de datos de los Libros Diario y Mayor proporcionada por la recurrente en respuesta del Punto 5 del Requerimiento N° 00173095 (foja 2229), observó la falta de una estructura que permita determinar y verificar la existencia de un control de gastos por áreas y que los gastos de las áreas de soporte se imputen a las de negocios.

Que indica que dada la interrelación entre todas las áreas que no son entes separados resulta incorrecto lo afirmado por la recurrente en el sentido que el gasto común corresponde solamente a los gastos del área de tesorería, cuando por la naturaleza de las áreas de apoyo (recursos humanos, sistemas, contabilidad, finanzas, legal, marketing, entre otras) también generan gastos comunes al incidir en rentas gravadas y exoneradas. En tal sentido, mantiene las observaciones y el monto del reparo.

Que mediante el Punto 7 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00171872, notificado el 23 de diciembre de 2004 (foja 2210), al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el resultado de la fiscalización para que presente los descargos que correspondan. En este sentido, le informó que el reparo por gastos comunes era de S/.3 429 432,20, según lo indicado en el Anexo N° 3 al citado resultado (foja 2202), el cual incorpora en la determinación del porcentaje la deducción del forward realizada vía declaración jurada y los intereses en suspenso observados, considerando gastos comunes por S/.106 504 106,77, ajustados en el importe de los reparos efectuados, tal como se detalla en el Anexo N° 4 adjunto al precitado resultado (fojas 2197 a 2201).

Que como respuesta al Resultado de Requerimiento N° 00171872, en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004, signado con el N° 025509 (fojas 819 a 822), la recurrente manifiesta que en relación con los gastos comunes no es correcto incluir todos los gastos, y reitera lo manifestado en su escrito anterior, en el sentido que los gastos comunes de tesorería ascienden a S/.3 046 203,97, los cuales incluyen los gastos de otras áreas que integran el negocio de tesorería, así como de otras áreas de soporte imputadas a la tesorería, tal como fluye de la contabilidad (Cuentas Cosmos) que clasifica los gastos por área para propósitos de control contable. Asimismo, indica que cumplió con adjuntar el organigrama del negocio de la tesorería, así como la descripción de los puestos de las áreas que integran dicho negocio.

Que sin perjuicio de lo anterior, añade que el procedimiento aplicado por la Administración para determinar el porcentaje asociado a las rentas exoneradas está condicionado a la imposibilidad de verificar la imputación directa de los gastos, por lo que debe aplicarse subsidiariamente. Afirma, que el sistema contable permite identificar los gastos por centro de costos, los mismos que son utilizados con la finalidad de identificar e imputar los gastos de acuerdo a cada una de las divisiones que la generaron.

Que asimismo, manifiesta que los gastos directos imputables a las rentas exoneradas son los originados por las comisiones pagadas por la compraventa de valores exonerados y los pagos realizados a _____, los cuales se encuentran registrados en las Cuentas Cosmos 9342560005 – _____ y 9310110008 – Comisiones pagadas _____, ascendentes a S/.26 482,00, mientras que los gastos directamente imputables a sus rentas gravadas serían de S/.83 426 437,00, suma obtenida por la diferencia entre los gastos totales consignados en su declaración jurada anual y la suma de gastos que según la recurrente están directamente relacionados a las rentas exoneradas y los gastos comunes determinados por la Administración. De esta manera, determina que el porcentaje de gastos directamente imputables a las rentas exoneradas es del 0,03%, el cual aplicado sobre los gastos comunes considerados por la Administración origina un importe no deducible de gastos comunes de S/.31 951,23, siendo el gasto total no deducible de S/.58 933,00 (S/.26 482,00 + S/.31 951,23).

Que además, en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004 (fojas 1162 y 1163), la recurrente indicó que puso a disposición de la Administración el detalle de los gastos por centros de costos del ejercicio fiscalizado, los cuales no habían podido ser adjuntados físicamente por ser un archivo que no cabe en medios magnéticos.

36



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que del Punto 6 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (fojas 2727 a 2732), se aprecia que la Administración manifiesta que al no haber adjuntado ningún documento probatorio que sustente lo indicado en sus escritos, mantiene el reparo determinado sobre la base los gastos comunes consignados en las Cuentas 44, 45, 48, 63 y 66, no reparados, ascendentes a S/.112 296 613,51 conforme con el Anexo N° IX del citado valor (fojas 2695 a 2699), ascendente a S/.3 615 951,00 (Anexo N° VIII – foja 2700).

Que en su recurso de reclamación, la recurrente indica que del total reparado por la Administración sólo resulta correcta la suma de S/.71 901,00, que se obtiene de sumar el gasto directo relacionado con la renta exonerada de S/.26 982,00 y el gasto indirecto de S/.44 919,00 (4% de S/.112 296 613,51), por lo que acepta el reparo en el citado monto, más no de los restantes por el importe de S/.3 544 050,00.

Que asimismo, indica que la Administración efectuó un análisis arbitrario de los gastos que considera comunes, toda vez que, a manera de ejemplo, incluye gastos por servicios pick up (servicios de recojo de fondos para clientes corporativos), por servicios speed collect (servicios orientados a solucionar el manejo de las cobranzas locales) y gastos de amortización (generados para ampliación de actividades), destinados todos ellos a operaciones gravadas con el impuesto.

Que en la resolución apelada (foja 3433 a foja 3439 vuelta), la Administración señala que el motivo determinante para la formulación del reparo se explica porque la recurrente, no obstante haber obtenido rentas gravadas y exoneradas, no determinó la proporcionalidad de los gastos comunes. Agrega que la aplicación de los métodos dispuestos en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta dependerá de la información contable que permita identificar la relación de cada uno de los gastos con la renta con la que se encuentran relacionadas. En este sentido, afirma que el nivel de información contable es el aspecto más importante para la aplicación de cualquiera de los procedimientos descritos en el inciso p) del citado artículo 21°.

Que agrega que la recurrente solo adjuntó el organigrama del área de tesorería, el detalle de los gastos por Cuentas Cosmos y la descripción de puestos que la integraban, lo que no permitió verificar que existía un control de gastos por áreas y que los gastos de las áreas de soporte se imputaban a las de negocios. En cuanto al escrito de la recurrente en el que señaló que ponía a disposición el detalle de los gastos por centros de costos, la Administración indicó que no había proporcionado dicha información en los requerimientos anteriores, aun cuando se lo había solicitado, por lo que dicho ofrecimiento resultaba extemporáneo e insuficiente y al no poder relacionar individualmente los gastos con las rentas, no puede aplicarse la proporcionalidad en función a los gastos a que se refiere el primer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo tanto, mantuvo el reparo.

Que de autos se tiene que la recurrente en su recurso de apelación (fojas 3593 a 3601), reitera lo manifestado durante la etapa de fiscalización y reclamación, y agrega que la Administración está considerando como gastos comunes gastos de áreas que no tienen relación alguna con la generación de rentas exoneradas. Asimismo, en su escrito ampliatorio de apelación (fojas 3724 y 3725), la recurrente sostiene que carece de sustento el procedimiento en función a las rentas brutas determinado por la Administración, por cuanto no valoró la información que ponía a disposición a partir del 28 de diciembre de 2004.

Que de acuerdo a lo expuesto, la controversia radica en determinar si correspondía aplicar el primer procedimiento para determinar el gasto común imputable a las rentas exoneradas, y si es correcto el monto del gasto común determinado por la Administración.

Que en relación con el método aplicable para determinar la proporcionalidad de los gastos comunes, se aprecia de los cálculos efectuados por la recurrente en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004 (foja 819), que ésta determinó los gastos directamente imputables a rentas gravadas por diferencia entre el importe de gastos totales y las sumas consideradas como gastos imputables a rentas exoneradas y los gastos comunes determinados por la Administración, tal como se muestra a continuación:

 37 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | |
|--|--------------------|
| Gastos directamente imputables a rentas exoneradas (A) | 26,982.00 (D) |
| Gastos directamente imputables a rentas gravadas | 83,426,437.00 (E) |
| Gastos comunes imputables a rentas gravadas y exoneradas (B) | 106,504,107.00 (F) |
| Total gastos según declaración jurada (S/.) | 189,957,526.00 |

$$\text{Porcentaje (gravada)} = \frac{\text{Gastos directamente imputables a rentas gravadas}}{\text{Gastos directamente imputables a rentas gravadas y exoneradas}} \times 100.00\%$$

$$\text{Porcentaje} = \frac{S/.83\,426\,437.00 \times 100\%}{83,453,419.00} = 99.97\%$$

Que de lo antes expuesto, la recurrente determinó el importe a reparar de la siguiente forma:

| | |
|---|---------------|
| Gasto común imputable por proporción de renta exonerada (S/.106'504,107.00 * 0.03%) | S/. 31,951.23 |
| Gasto directamente imputable a renta exonerada | S/. 26,982.00 |
| Total Reparó | S/. 58,933.00 |

Que de lo señalado se advierte que sólo respecto de los gastos relacionados con la renta exonerada, la recurrente efectuó una identificación de las Cuentas Cosmos 9342560005 – y 9310110008 – Comisiones pagadas , pero sin señalar los criterios aplicados para tal conclusión, lo que no permite verificar que tales gastos sean los únicos asociados de manera directa a rentas exoneradas.

Que asimismo, el procedimiento aplicado por la recurrente para determinar los gastos directamente imputables a rentas gravadas consistió en deducir al importe de gastos totales las sumas consideradas como gastos imputables a rentas exoneradas (determinada por la propia recurrente) y los gastos comunes determinados por la Administración, es decir, la recurrente no efectuó una identificación gasto por gasto de aquéllos relacionados con las rentas gravadas, sino que determinó dicho gasto de manera residual, sin acreditación alguna.

Que en ese sentido, el procedimiento seguido por la recurrente no resulta arreglado a ley, pues para aplicar el método directo se requiere que la empresa identifique los gastos que tienen una relación específica a las operaciones gravadas y exoneradas, respectivamente, lo que no se advierte que hubiera efectuado en modo alguno, por lo que para la deducción de los gastos comunes le era aplicable el procedimiento contemplado en la última parte del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que se utiliza cuando no es posible identificar el destino de cada uno de los gastos antes detallados, como se verifica en el caso de la recurrente.

Que en cuanto a lo afirmado por la recurrente, en el sentido que los gastos comunes se deben limitar a los gastos imputables al área de tesorería, obra a foja 1998, una hoja simple denominada "Resumen de gastos comunes relacionados con rentas exoneradas 2000" en el que se muestra que los gastos comunes del área de tesorería ascenderían a S/.3 046 203,97 y que incluirían gastos por administración de crédito, unidad de analistas de riesgo, marketing de asuntos públicos, legal, comunicaciones, fincon, entre otros (fojas 1990 a 1997). No obstante, no se evidencia de la documentación que obra en el expediente, la forma en que la recurrente determinó dicho importe y si bien se advierte que contendría gastos relacionados con distintas áreas administrativas de apoyo (recursos humanos, sistemas, finanzas, legal, marketing, entre otras), lo anterior significaría que la recurrente ha efectuado para fines de control contable una asignación; mostrándose en el área de tesorería sólo una porción de los gastos comunes.

Que asimismo, sólo obra en autos el organigrama del área de tesorería y corretaje (foja 1999), respecto del cual únicamente se puede afirmar que dicha área se compone por las siguientes divisiones: (i) FCY ; (ii) LCY ; y (iii) Sales & Structuring, lo cual no resulta suficiente para identificar los gastos directos a las rentas, ni permite concluir que se deban considerar como gastos

38



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

comunes los gastos imputados al área de tesorería, toda vez que no se ha observado el organigrama de toda la empresa y de las distintas áreas que la componen, a efecto de comprender su funcionamiento.

Que en el mismo sentido, la descripción de la subdivisión (fojas 1945 a 1950) y la descripción del puesto de la división (fojas 1957 a 1963), así como de su unidad supervisada (fojas 1951 a 1956), y la descripción del puesto de la división Sales & Structuring Head (fojas 1983 a 1989), a cargo de , así como la descripción de las subdivisiones supervisadas como son Struct. & Derivates Transactor (fojas 1976 a 1982), T.M.U. Dealer (fojas 1970 a 1975) y T.M.U. Dealer – Asistente de Tesorería (fojas 1964 a 1969), permite apreciar que únicamente los gastos incurridos en la división y en su unidad supervisada fueran gastos directos relacionados con las operaciones exoneradas realizadas por la recurrente.

Que en ese sentido, se evidencia que el procedimiento usado por la recurrente para determinar los gastos imputables a rentas gravadas no fue correcto, en tanto correspondía la aplicación del procedimiento previsto en la última parte del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (método indirecto), como hizo la Administración en la medida que la recurrente no demostró el destino de cada uno de los gastos antes detallados, por lo que la observación del reparo en este extremo resultaba arreglado a ley.

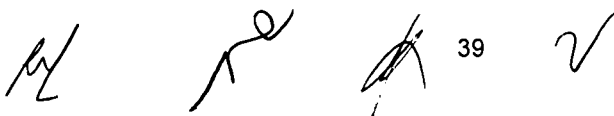
Que a mayor ilustración, en cuanto al importe de los gastos comunes, de la información en medios magnéticos proporcionada por la recurrente (foja 1764), se tiene que los gastos del periodo ascienden a S/.195 900 051,62, respecto de los cuales la Administración consideró como gastos comunes los gastos registrados en las Cuentas 44, 45, 48, 63 y 66 por un monto de S/.159 474 358,34, siendo que a continuación se muestra en forma comparativa cómo el importe de las Cuentas SBS coincide con el importe de las Cuentas Cosmos:

| Cta. SBS | Descripción | Monto | Cta. Cosmos | Monto |
|----------|-----------------------------------|-----------------|-------------|-----------------|
| 42 | Comisiones y otros servicios | -4 967 662,10 | 931 | -407 007,06 |
| 43 | Varios | -1 157 035,59 | 934 | -156 357 645,79 |
| 44 | Gastos de personal | -67 123 770,15 | 937 | -1 667 394,60 |
| 45 | Servicios de terceros | -41 044 722,87 | 938 | -36 200 581,75 |
| 46 | Tributos | -12 956 058,53 | 940 | -31 726,02 |
| 47 | Otras cargas diversas | -6 518 170,43 | 941 | 225 730,47 |
| 48 | Provisiones | -49 009 907,48 | 946 | -1 461 426,87 |
| 49 | Enajenación de cesión de derechos | -10 826 766,63 | | |
| 63 | Egresos extraordinarios | -1 943 120,35 | | |
| 66 | Pérdidas de ejercicios anteriores | -352 837,49 | | |
| | Totales (S/.) | -195 900 051,62 | | -195 900 051,62 |

Que a detalle, en el siguiente cuadro se aprecia la asociación de los gastos de la Cuenta SBS con su respectiva Cuenta Cosmos asociada:

| Cta. SBS | Total (S/.) | 931 | 934 | 937 | 938 | 940 | 941 | 946 |
|----------|----------------|------------|---------------|-------------|--------------|-----------|-----|------------|
| 42 | -4 967 662,10 | 407 007,06 | 2 612 202,77 | | 1 146 369,09 | | | 802 083,18 |
| 43 | -1 157 035,59 | | 1 093 947,28 | 13 073,57 | 22 226,00 | 27 788,74 | | |
| 44 | -67 123 770,15 | | 65 967 595,95 | | 1 156 174,20 | | | |
| 45 | -41 044 722,87 | | 40 549 016,82 | 4172,53 | 400 225,98 | | | 91 307,54 |
| 46 | -12 956 058,53 | | 12 956 058,53 | | | | | |
| 47 | -6 518 170,43 | | 4 278 392,49 | 1 650 148,5 | 21 593,29 | | | 568 036,15 |

⁸ Entre cuyos objetivos, se encuentra coordinar con los traders la recompra de certificados del Banco Central de Reserva (BCRP) en moneda nacional.

 39



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | | | | | | | | |
|-------------|-----------------|------------|----------------|--------------|---------------|-----------|-------------|--------------|
| 48 | -49 009 907,48 | | 17 124 154,19 | | 31 885 753,29 | | | |
| 49 | -10 826 766,63 | | 10 826 766,63 | | | | | |
| 63 | -1 943 120,35 | | 949 511,13 | | 993 609,22 | | | |
| 66 | -352 837,49 | | | | 574 630,68 | 3 937,28 | -225 730,47 | |
| Totales S/. | -195 900 051,62 | 407 007,06 | 156 357 645,79 | 1 667 394,60 | 36 200 581,75 | 31 726,02 | -225 730,47 | 1 461 426,87 |

Que por su parte, la Administración consideró como gastos comunes aquellos registrados en las Cuentas 44, 45, 48, 63 y 66, no reparados⁹; sin embargo, no se aprecia que ésta haya explicado o sustentado la imposibilidad de vincularlos con la generación de rentas gravadas y rentas exoneradas pese a su discriminación, criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06083-3-2003, 10709-3-2013 y 15081-1-2013. Así por ejemplo, en el caso de Gastos de ejercicios anteriores (Cuenta 66), no se especifica cómo el gasto registrado en la Cuenta 9386380004 por S/.291 622,59 califica como gasto común.

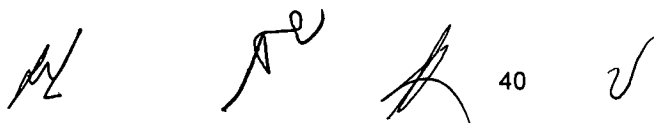
Que sin embargo, de lo actuado no se advierte que la Administración haya explicado ni sustentado cómo es que la totalidad de los gastos de administración tuvieron incidencia en la generación de las rentas exoneradas, pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas, criterio aplicado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06083-3-2003 y 10709-3-2013, o en todo caso, excluirlos de la categoría de "gastos comunes".

Que en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en el extremo de la determinación de los gastos comunes, a efecto que la Administración realice un nuevo cálculo conforme con lo señalado.

Que asimismo, se aprecia que la Administración determinó el porcentaje aplicable sobre los gastos comunes de la siguiente forma:

| PROPORCIONALIDAD DE LOS GASTOS COMUNES EJERCICIO 2000 | | | |
|---|-------------------|----------------|-------------------------|
| Concepto | Saldo al 31/12/00 | Deducción DDJJ | Saldo Final al 31/12/00 |
| 51 Intereses | 244 844 294,92 | | 244 844 294,92 |
| 52 Comisiones | 58 752 337,82 | | 58 752 337,82 |
| 53 Otros ing. Financieros | 28 906 810,91 | (407 559,00) | 28 499 251,91 |
| 54 Dividendos ganados | 0,00 | | 0,00 |
| 55 Ingresos por Participación | 0,00 | | 0,00 |
| 56 Arrendamientos | 284 700,21 | | 284 700,21 |
| 57 Ingresos div. De gestión | 5 272 855,61 | | 5 272 855,61 |
| 58 Ventas | 14 107 510,30 | | 14 107 510,30 |
| 59 Cargas Transferidas | 0,00 | | 0,00 |
| 62 Ingresos extraordinarios | 411 025,85 | | 411 025,85 |
| 65 Ganancias de ejercicios anteriores | 9 883 510,93 | | 9 883 510,93 |
| Total (S/.) | 362 463 046,55 | (407 559,00) | 362 055 487,55 |
| Intereses en Suspenseo | | | 6 185 571,42 |
| Total Ingresos (A) | | | 368.241.058,97 |
| Renta Exonerada | | | |
| 51140101 Certificados de Depósitos MN | | | 314 493 621,61 |
| 51140301 Int. Por Inversiones en Bonos MN | | | (308 441 241,38) |
| 51240301 Int. Por Inversiones en Bonos ME | | | 742 365,21 |
| 53230101 Bonos y Acciones ME | | | 5 064 224,87 |

⁹ Es decir, para determinar el gasto común que será objeto del porcentaje, la Administración excluyó aquellos gastos adicionados por la propia recurrente en su declaración jurada anual y aquellos reparos que la Administración está observando.

 40 ✓



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | | |
|-------------------------------------|----------------|---------|
| Total Renta Exonerada (B) | 11 858 970,31 | |
| TOTAL RENTA BRUTA GRAVADA (A) - (B) | 356 382 088,66 | |
| RENTA BRUTA GRAVADA | 356 382 088,66 | 96,78% |
| RENTA EXONERADA | 11 858 970,31 | 3,22% |
| RENTA BRUTA GRAVADA Y EXONERADA | 368 241 058,97 | 100,00% |

Que como se observa, de la Cuenta 53 – Otros ingresos financieros, la Administración habría incluido el monto de S/.23 880 031,01 por concepto de ganancias por diferencias de cambio, según se aprecia de una de las notas del Anexo X de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (foja 2431), lo que no resulta correcto, toda vez que éstas diferencias no constituyen ingresos.

Que por último, teniendo en consideración que la recurrente tiene ingresos por ventas de bienes (Cuenta 58), y que también tiene ingresos por venta de certificado BCR registrados en la Cuenta 53230101 por S/.5 064 225,00, a efectos de determinar la renta bruta de dichas operaciones, la Administración debió deducir su costo computable, tal como prevé el procedimiento bajo análisis, por lo que debía ajustar el porcentaje, excluyendo tanto a las ganancias por diferencia de cambio como al costo computable de los referidos bienes enajenados, de acuerdo con lo advertido anteriormente.

Que en virtud a lo expuesto y a las observaciones en la determinación del porcentaje efectuado por la Administración, tanto para el caso de la determinación de los gastos comunes como de los ingresos, procede revocar la apelada, debiendo la Administración efectuar un nuevo cálculo del reparo.

Ejercicio 2001 (S/.5 281 442,00)

Que mediante el Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de noviembre de 2004 (foja 1511), la Administración comunicó a la recurrente que del análisis de la información proporcionada advirtió que por la obtención de las rentas exoneradas había adicionado la suma de S/.283 213,00, la cual fue determinada sobre la base de los gastos de tesorería ascendentes a S/.6 197 223,34 y el porcentaje que correspondería a la proporción de las rentas exoneradas del 4,57%, toda vez que según lo manifestado por ésta la obtención de rentas exoneradas producto de los certificados y valores no requería mayor esfuerzo.

Que agrega que de los libros contables y los medios magnéticos proporcionados, verificó el control de los gastos por departamentos y/o centros de costos, por lo que se procedió a recalcular el porcentaje de las rentas brutas exoneradas según Anexo N° 02 adjunto al citado requerimiento (foja 1501), de acuerdo con el procedimiento 2 del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y determinó un gasto común reparable de S/.5 531 988,00 a partir del gasto común ascendente al importe de S/.119 223 875,43, determinado según Anexo N° 03 adjunto al precitado requerimiento (fojas 1495 a 1500).

Que en ese sentido, solicitó a la recurrente efectuar los descargos pertinentes y con información sustentatoria tales como organigrama y manual de funciones de cada uno de los departamentos y/o centros de costos que integran la empresa, entre otros.

Que en su escrito de respuesta al citado requerimiento de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1479 a 1483), la recurrente señala que el monto determinado como gastos comunes por la Administración no es correcto, ya que incluye a todos los gastos incurridos durante el ejercicio y no se limita a los gastos comunes relacionados con la obtención de las rentas exoneradas.

Que manifiesta que las rentas exoneradas obtenidas están relacionadas con intereses y demás ganancias de capital provenientes de valores de gobierno cuya administración se encuentra a cargo del área de Negociación de Valores, perteneciente al área de tesorería, respecto de lo cual, adjuntó el resumen de todos los gastos de tesorería, que involucran todas las áreas que integran

 41



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

dicho negocio, así como de otras áreas de soporte imputadas a tesorería como son los de finanzas y contabilidad, recursos humanos, legal, entre otros. Asimismo, sostiene que la información de esa línea de negocio, fluye de la contabilidad (Cuentas Cosmos), utilizada para el control contable de los gastos por áreas.

Que sin perjuicio de lo anterior, agrega que debe efectuarse la prorrata en función de los gastos directamente imputables a los gastos gravados y exonerados, y de manera subsidiaria el otro procedimiento. Alega que dado que su contabilidad identifica los gastos por centro de costos (APAS), es decir, respecto de cada una de las divisiones que los generaron, debe considerarse que los gastos directamente imputables a sus rentas exoneradas ascienden a S/.32 528,00, mientras que los gastos directamente imputables a sus rentas gravadas serían de S/.57 358 398.00, suma obtenida por la diferencia entre los gastos totales consignados en su declaración jurada anual y la suma de gastos que según la recurrente están directamente relacionados a las rentas exoneradas y los gastos comunes considerado por la Administración. En este sentido, solicita que se considere el nuevo importe determinado, pues por error aplicó un procedimiento que no le correspondía.

Que de otro lado, la recurrente presentó el escrito de fecha 28 de diciembre de 2004 (fojas 1162 y 1163), en el que manifiesta que pone a disposición de la Administración el detalle de los gastos por centros de costos del ejercicio fiscalizado, los cuales no pudo adjuntar físicamente por ser un archivo que no cabe en medios magnéticos.

Que en el Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de diciembre de 2004 (fojas 1461 a 1466), la Administración dejó constancia de la respuesta de la recurrente, señalando que ésta al presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio fiscalizado eligió el segundo procedimiento establecido en el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual se aplica cuando no es posible identificar los gastos directamente con las rentas gravadas o exoneradas.

Que de otro lado, manifiesta que de la base de datos de los Libros Diario y Mayor proporcionada por la recurrente en respuesta del Punto 5 del Requerimiento N° 00173095 (foja 2229), observó la falta de una estructura que permita determinar y verificar la existencia de un control de gastos por áreas y que los gastos de las áreas de soporte se imputen a las de negocios, lo que no acredita que pudiera identificar los gastos de manera directa. Asimismo, señala que dada la interrelación entre todas las áreas para la obtención de un objetivo predeterminado y que éstas no son entes separados, no resulta posible el procedimiento de distribución en función de los gastos directos.

Que agrega que la recurrente pretende establecer como gasto común únicamente, los gastos del área de tesorería, cuando la intención de la norma es que los gastos incurridos en las áreas de apoyo (recursos humanos, sistemas, contabilidad, finanzas, legal, marketing, entre otras), sean distribuidos también en función a una proporción. En este sentido, afirma que resulta incorrecto lo sostenido por la recurrente respecto a que el gasto común corresponde solamente a los gastos del área de tesorería, no resultando tampoco procedente el nuevo recálculo efectuado sobre la base de los gastos directos, dado que al presentar su declaración jurada del Impuesto a la Renta reconoció implícitamente que no existían controles en su sistema contable que le permitiera identificar los gastos con las rentas.

Que en adición, manifiesta que la recurrente únicamente habría tomado para la identificación de los gastos directos relacionados con las operaciones no gravadas, conceptos sin haber desarrollado adecuados controles, no pudiendo verificarse de la base de datos proporcionada si éstos son los únicos; además, que hasta el cierre del requerimiento no había presentado información adicional que permitiera evaluar, validar y sustentar lo afirmado en el escrito presentado en el sentido que su sistema contable tiene un control de gastos por centro de costos (APAS). Por consiguiente, mantuvo las observaciones considerando como gastos comunes los gastos registrados en las Cuentas 44, 45, 63 y 65, y el monto del reparo ascendente a S/.5 272 620,00.



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que posteriormente, mediante el Punto 5 del Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° 00171872, notificado el 23 de diciembre de 2004 (foja 2194), al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente el resultado de la fiscalización para que presente los descargos que corresponda. En este sentido, da cuenta que ha efectuado ajustes según lo indicado en el Anexo N° 7 al citado resultado (foja 2191), que incorporan la deducción del forward realizada vía declaración jurada y los intereses en suspenso observados, considerando gastos comunes por el importe de S/.115 705 978,50, tal como se detalla en el Anexo N° 8 adjunto al precitado resultado (fojas 2186 a 2190), por lo que el reparo por gastos comunes ascendía a S/.5 154 968,00.

Que como respuesta al mencionado resultado de requerimiento, mediante el escrito de fecha 28 de diciembre de 2004, signado con el N° 025509 (fojas 808 a 812), la recurrente reiteró lo indicado en el escrito anterior, en el sentido que el monto considerado como gasto común por la Administración no resulta correcto, toda vez que únicamente son gastos comunes los gastos de las área de Negociación de Valores y los gastos de las áreas de soporte imputadas al negocio de la tesorería. Agrega que los gastos directamente imputables a las rentas gravadas asciende a S/.57 358 398,00, que resulta de restar al total de gastos del ejercicio 2001 los gastos comunes y los gastos directamente relacionados a la renta exonerada.

Que del Punto 5 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (fojas 2974 a 2979), se aprecia que la Administración, al observar que la recurrente no proporcionó elemento probatorio alguno, determinó según el Anexo N° VIII adjuntó a dicho valor (foja 2951), que el monto de los gastos comunes no deducibles asciende a S/.5 281 442,00, el cual fue obtenido sobre una base de gastos comunes ascendentes a S/.118 396 917,76 (Anexo N° VII – fojas 2952 a 2956).

Que en su recurso de reclamación (fojas 2876 a 2882, 2911 a 2917 y 2923), la recurrente alega que la Administración aplicó el segundo procedimiento sin haber verificado previamente la posibilidad de aplicar el primer procedimiento. Asimismo, indica que la Administración efectuó un análisis arbitrario de los gastos que consideró comunes, toda vez, que a manera de ejemplo, la Administración incluyó como tales, gastos por servicios pick up (servicios de recojo de fondos para clientes corporativos), por servicios speed collect (servicios orientados a solucionar el manejo de las cobranzas locales) y gastos de amortización (generados para ampliación de actividades), destinados todos ellos a operaciones gravadas con el impuesto.

Que en la apelada (foja 3433 a 3439 vuelta y 3452 a 3454 vuelta), la Administración sostiene que el motivo determinante para la formulación del reparo corresponde al monto considerado por la recurrente como gasto común asociado únicamente al área de Tesorería y afirma que implícitamente ésta reconoció que no existían controles en el sistema contable que le permitieran reconocer el destino del gasto, por lo que correspondía aplicar el procedimiento denominado indirecto en función de las rentas brutas, toda vez que constató que la información contable no permitía identificar la relación de cada uno de los gastos con las rentas con la que se encuentran relacionadas.

Que agregó que la recurrente solo había presentado el organigrama del área de tesorería, el detalle de los gastos por Cuentas Cosmos y la descripción de puestos que integraban dicha área, lo que no permitía verificar que existiera un control de gastos por áreas y que los gastos de las áreas de soporte se imputaban a las de negocios. En cuanto al escrito de la recurrente en el que señaló que ponía a disposición el detalle de los gastos por centros de costos, indicó que no había proporcionado dicha información en los requerimientos anteriores, aun cuando se lo había solicitado, por lo que dicho ofrecimiento resultaba extemporáneo e insuficiente.

Que por lo tanto, al no poder relacionar individualmente los gastos con las rentas, concluyó que no podía aplicarse la proporcionalidad en función a los gastos a que se refiere el primer párrafo del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que mantuvo el reparo.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que en su recurso de apelación (fojas 3588 a 3593), la recurrente reitera lo manifestado durante la etapa de fiscalización y reclamación, y agrega que la Administración consideró como gastos comunes gastos de áreas que no tienen relación alguna con la generación de rentas exoneradas y en su escrito ampliatorio de apelación (fojas 3724 y 3725), sostiene que carece de sustento el procedimiento en función a las rentas brutas determinado por la Administración por cuanto no valoró la información que puso a disposición a partir del 28 de diciembre de 2004.

Que por lo tanto, procede determinar en esta instancia si correspondía aplicar el primer procedimiento para determinar el gasto común imputable a las rentas exoneradas y si es correcto el monto del gasto común determinado por la Administración.

Que en su escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (foja 1479), la recurrente consideró que el monto a adicionarse por concepto de gastos comunes debe ser de S/.104 062,00, tal como a continuación se muestra:

| | |
|--|-----------------------|
| Gastos directamente imputables a rentas exoneradas (A) | 32,528.00 |
| Gastos directamente imputables a rentas gravadas | 57'358,398.00 |
| Gastos comunes imputables a rentas gravadas y exoneradas (B) | 119'223,875.00 |
| Total gastos según declaración jurada (S/.) | 189'957,526.00 |

$$\text{Porcentaje (gravada)} = \frac{\text{Gastos directamente imputables a rentas gravadas}}{\text{Gastos directamente imputables a rentas gravadas y exoneradas}} \times 100.00\%$$

$$\text{Porcentaje} = \frac{S/.57'358,398.00 \times 100\%}{S/.57'390,926.00} = 99.94\%$$

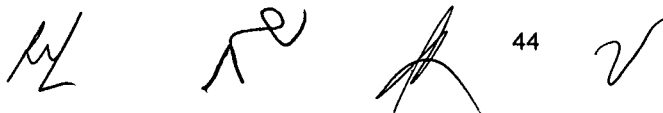
| | |
|---|-----------------------|
| Gasto común imputable por proporción de renta exonerada (S/.119'223,875.00 * 0.06%) | S/. 71,534.00 |
| Gasto directamente imputable a renta exonerada | S/. 32,528.00 |
| Total Reparó | S/. 104,062.00 |

Que como se aprecia, la recurrente aplicó el primer procedimiento establecido inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (método directo), mediante la comparación entre los gastos directamente imputables a rentas gravadas entre los gastos directamente imputables a rentas gravadas y exoneradas; sin embargo, no se advierte que haya identificado los gastos incurridos y vincularlos con las rentas gravadas, es decir, no acreditó mediante relación o detalle los gastos directos destinados a generar rentas gravadas o rentas exoneradas. En efecto, la recurrente no efectuó una identificación gasto por gasto de aquéllos relacionados con las rentas gravadas, sino que determinó por diferencia los gastos relacionados con las operaciones gravadas.

Que precisamente, el procedimiento aplicado por la recurrente, como también ocurre para el ejercicio 2000 consistió en deducir al importe de gastos totales las sumas consideradas como gastos imputables a rentas exoneradas (determinada por la propia recurrente) y los gastos comunes determinados por la Administración.

Que también en este caso, el organigrama presentado por la recurrente es parcial y no muestra las distintas áreas que tiene la recurrente. Además, el organigrama del área de Tesorería y Corretaje (Treasury & Brokerage - foja 1999), sólo permite conocer la composición de una parte del negocio de la recurrente y de la descripción de las divisiones y subdivisiones de ésta, siendo que sólo se puede apreciar que los gastos directos relacionados con la renta exonerada se generaron en la división Gapping & Ast Head Trader y en su unidad supervisada.

Que en relación al monto de los gastos comunes, si bien la recurrente proporcionó una hoja denominada "Treasury & Brokerage Actual Rate" (fojas 1235 a 1237), de enero a diciembre del ejercicio 2001, en la que se aprecia que el gasto total asignable a dicha área asciende al 31 de diciembre de 2001 a S/.6 197

 44



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

223,34, el cual se halla compuesto por gastos de personal, de muebles y equipos, consejo de cómputo, viajes y entretenimiento, gastos de comunicaciones, seguros, gastos de ejercicios anteriores, etc., se advierte que el citado monto sólo es una porción de los gastos incurridos, es decir, corresponde a aquella parte de los gastos comunes imputados al área de tesorería, mediante una asignación cuya determinación no ha sido debidamente acreditada. En este sentido, no se encuentra acreditado que los gastos comunes ascienden a S/.6 197 223,34.

Que de lo expuesto, se tiene también que respecto de este ejercicio, el procedimiento efectuado por la recurrente para la determinación de los gastos directamente atribuibles a la rentas gravadas, no estuvo arreglada a ley, por cuanto correspondía la aplicación del procedimiento contemplado en la última parte del inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (método indirecto), conforme lo hizo la Administración al no haber sido posible identificar el destino de cada uno de los gastos antes detallados, por lo que, en este extremo, la observación contenida en el reparo al respecto se encuentra arreglado a ley.

Que ahora bien, en cuanto al importe de los gastos comunes determinado por la Administración de la información en medios magnéticos proporcionada por la recurrente (foja 1764), respecto de todos los gastos del ejercicio que ascienden a S/.174 882 728,67, ha considerado los gastos registrados en las Cuentas SBS 44, 45, 63 y 65 que suman S/.143 698 090,78, descompuestos en sus Cuentas Cosmos, tal como se muestra a continuación:

| Cta. SBS | Monto | Cuenta Cosmos 931 | Cuenta Cosmos 934 | Cuenta Cosmos 937 | Cuenta Cosmos 938 | Cuenta Cosmos 940 | Cuenta Cosmos 946 | Cuenta Cosmos 947 |
|----------|-----------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| 42 | -5 940 737,81 | 324 538,85 | 3 727 940,62 | | 13 922,73 | | 1 874 335,61 | |
| 43 | -22 311 063,56 | | 990 303,85 | | 20 484 650,53 | | | 836 109,18 |
| 44 | -6 893 663,19 | | 6 907 330,19 | | -13 667,00 | | | |
| 45 | -131 127 629,08 | | 127 617 026,56 | 1 486 700,31 | 1 315 747,34 | | 708 154,87 | |
| 49 | -2 932 836,52 | | 2 932 836,52 | | | | | |
| 63 | -1 595 941,70 | | 864 793,15 | | 731 148,55 | | | |
| 65 | -4 080 856,81 | | 2 353 679,05 | | 1 721 449,30 | 5 728,46 | | |
| | -174 882 728,67 | 324 538,85 | 145 393 909,94 | 1 486 700,31 | 24 253 251,45 | 5 728,46 | 2 582 490,48 | 836 109,18 |

Que al respecto, tal como se indicó en el análisis del mismo reparo efectuado por el ejercicio 2000, la Administración no ha explicado ni sustentado cómo es que la totalidad de los gastos señalados tuvieron incidencia en la generación de las rentas exoneradas, pese a que debía discriminar cada componente de dichos gastos y evidenciar su vinculación con la generación de rentas exoneradas. Así, por ejemplo, en el caso de Gastos de ejercicios anteriores (Cuenta 65), no se especifica como el gasto registrado en la Cuenta 9380150007 GG.OGO GASTOS EJERC.ANTERIORES, por el monto de S/.1 612 854,05, incide también en las rentas exoneradas.

Que en este sentido, la Administración para una correcta determinación del reparo debía discriminar cada componente de dichos gastos e identificar los que no era posible distinguir su vinculación con la generación de rentas gravadas y rentas exoneradas en los mismos términos indicados respecto a la determinación del ejercicio 2000.

Que sin perjuicio de lo antes indicado, cabe precisar que en relación con el porcentaje aplicable a los gastos comunes, la Administración determinó dicho porcentaje de la siguiente forma (foja 2373):

| PROPORCIONALIDAD DE LOS GASTOS COMUNES EJERCICIO 2001 | | | |
|---|-------------------|----------------|-------------------------|
| Concepto | Saldo al 31/12/01 | Deducción DDJJ | Saldo Final al 31/12/01 |
| 51 Intereses | 309 385 167,43 | -7 552 109,25 | 301 833 058,18 |
| 52 Comisiones | 37 418 817,98 | | 37 418 817,98 |
| 53 Otros ing. Financieros | | 0,00 | 0,00 |

 45 ✓



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

| | | | |
|---|----------------|---------------|----------------|
| 54 Dividendos ganados | 0,00 | | 0,00 |
| 55 Ingresos por Participación | 0,00 | | 0,00 |
| 56 Arrendamientos | 0,00 | | 0,00 |
| 57 Ingresos div. de gestión | 7 509 672,29 | | 7 509 672,29 |
| 58 Ventas | 0,00 | | 0,00 |
| 59 Cargas Transferidas | 0,00 | | 0,00 |
| 62 Ingresos extraordinarios | 4 146 882,51 | | 4 146 882,51 |
| 64 Ganancias de ejercicios anteriores | 6 488 069,19 | | 6 488 069,19 |
| Total (S/.) | 364 948 609,40 | -7 552 109,25 | 357 396 500,15 |
| Intereses en Suspenseo | | | 3 133 331,70 |
| Costo de Venta de Valores (41190301010101) | | | -25 946 225,16 |
| Total Ingresos (A) | | | 334 583 606,69 |
| Renta Exonerada | | | |
| 51291205080101 Bonos Ordinarios (I & D Bonos Brady) | | | 623 109,00 |
| 51191205030101 Certif. Depósito Negociables (MN) | | | 13 379 948,00 |
| 51191205030101 Certificado Depósito Negociable (neto de 51191205080101) | | | 1 367 516,83 |
| 51191205030101 Venta de Bonos ACC (neto de 41190301010101) | | | 252 177,89 |
| Total Renta Exonerada (B) | | | 15.622.751,72 |
| Participación Patrimonial (C) | | | 2 182 849,00 |
| TOTAL RENTA BRUTA GRAVADA (A) - (B) - (C) | | | 316 778 005,97 |
| RENDA BRUTA GRAVADA | 316 778 005,97 | | 95,30% |
| RENDA EXONERADA | 15 622 751,72 | | 4,70% |
| RENDA BRUTA GRAVADA Y EXONERADA | 332 400 757,69 | | 100,00% |

Que como se advierte del cuadro precedente, la Administración dedujo el costo computable de los bienes enajenados tanto de aquellas operaciones que produjeron rentas gravadas, como aquellas que produjeron rentas exoneradas, lo que resulta correcto; sin embargo, se observa que incluyó las ganancias por diferencia de cambio registrados en las Cuentas 5128 y 5138 por los importes de S/.14,329,140.05 y S/.31,297,156.51, respectivamente, según se aprecia del "Balance de Comprobación de las fechas 01/12/2001 al 31/12/2001" (fojas 1389), lo que no se encuentra arreglado a ley, dado que las diferencias de cambio no constituye ingresos, sino ajustes para determinar la renta neta.

Que de otro lado, cabe indicar que los importes de los ingresos considerados por la Administración no coinciden con los ingresos consignados en el Balance de Comprobación (fojas 1380 a 1394). Así, por ejemplo, según el citado balance las Cuentas 51, 52 y 57 ascienden a S/.305,984,394,32, S/.36 679 568,08 y S/.7 358 370,06, mientras que la Administración consideró los montos de S/.309 385 167,43, S/.37 418 817,98 y S/.7 509 672,29. En este sentido, la Administración debe reajustar el porcentaje de acuerdo con lo expuesto.

Que respecto a lo sostenido por la recurrente en su escrito ampliatorio de apelación, en el sentido que la Administración no valoró la información que ponía a su disposición a partir del 28 diciembre de 2004, la Administración en los resultados de los Requerimientos N° 00094854 y 00094855, indica que de la base de datos de los Libros Diario y Mayor no se advertía una estructura que permitiera determinar y verificar la existencia de un control de gastos y que los gastos de las áreas de soporte se imputen a las de negocios, más aún cuando la recurrente no proporcionó evidencia alguna que acredite lo afirmado, con lo cual el argumento señalado por la recurrente no resulta atendible. En efecto, dicha información no sustenta que la recurrente hubiera podido identificar la vinculación de los gastos con las rentas gravadas y exoneradas.

Que en virtud a lo señalado y a las observaciones efectuadas respecto a la determinación del porcentaje efectuado por la Administración, tanto para el caso de la determinación de los gastos comunes como de los ingresos, procede revocar la apelada, debiendo la Administración efectuar un nuevo cálculo del reparo.

 46



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

5. Gastos financieros no deducibles (2000 y 2001)

Que del Punto 7 y 6 de los Anexos N° II de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2723 a 2727 y 2820 a 2824), se aprecia que la Administración efectuó reparos por concepto de gastos financieros no deducibles para los ejercicios 2000 y 2001, por los importes de S/.284 443,00 y S/.658 493,00, según se especifica en los Anexos N° X (foja 2694) y IX (foja 2800), adjuntos a los citados valores, respectivamente, en función de la proporción establecida por el segundo procedimiento regulado en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 3 del inciso a) del artículo 21° del Reglamento de la citada Ley.

Que según lo dispuesto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta Ley; asimismo, el inciso a) del citado artículo establece que son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas siempre que hayan sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora, con las limitaciones previstas en los párrafos siguientes.

Que asimismo, el tercer párrafo del referido inciso a) señala que tratándose de bancos y empresas financieras, deberá establecerse la proporción existente entre los ingresos financieros gravados e ingresos financieros exonerados y deducir como gasto, únicamente, los cargos en la proporción antes establecida para los ingresos financieros gravados.

Que conforme con los numerales 3 y 4 del inciso a) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, vigente para el caso de autos, tratándose de bancos y empresas financieras, los gastos deducibles se determinarán en base al porcentaje que resulte de dividir los ingresos financieros gravados entre el total de ingresos financieros gravados y exonerados, y que los bancos y empresas financieras al establecer la proporción a que se refiere el tercer párrafo del inciso a) del referido artículo 37° de la Ley, no considerarán los dividendos, los intereses exonerados generados por valores adquiridos en cumplimiento de una norma legal o disposiciones del Banco Central de Reserva del Perú, ni los generados por valores que reditúan una tasa de interés en moneda nacional no superior al 50% de la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que de acuerdo con las normas expuestas, para efecto de determinar el importe por gastos financieros no deducibles (el que será considerado para determinar los ingresos financieros netos, como deducción a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio), en aplicación de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y los numerales 3 y 4 del inciso a) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde considerar la siguiente fórmula:

$$\text{Porcentaje: } \frac{\text{Ingresos financieros exonerados} \times 100\%}{\text{Ingresos financieros gravados} + \text{Ingresos financieros exonerados}} = X\%$$

Que el porcentaje resultante debe aplicarse sobre el importe de gastos financieros netos y el resultado de ello será el importe que corresponda considerar como gastos financieros no deducibles.

Que este Tribunal en la Resolución N° 14985-4-2013 ha manifestado que para el cálculo del porcentaje establecido en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no es posible considerar como ingresos financieros exonerados, los ingresos obtenidos por la enajenación de valores, ya que a éstos no les corresponde gasto financiero alguno, sino únicamente costo computable de tales enajenaciones. De ello, concluyó que la proporcionalidad establecida en el inciso a) del artículo 37° de la citada ley tiene como finalidad determinar un cálculo de los gastos financieros que no deben ser deducidos al estar vinculados a ingresos financieros exonerados, por lo que no corresponde considerar aquellos ingresos que no generan gastos financieros.



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que en el caso de las diferencias de cambio, toda vez que éstas tienen su origen en la fluctuación del valor de la moneda en el tiempo, siendo su naturaleza la de un ajuste contable, solución técnica tendente a corregir o atenuar la distorsión que provoca la fluctuación o volatilidad de la moneda nacional en la determinación de la utilidad comercial en el curso de un período, que permite, además, mensurar el impacto (positivo o negativo) de dicha volatilidad monetaria en el patrimonio de la empresa y considerando que al generarse en un ajuste por efecto de la variación del valor de la moneda en el tiempo y no en operaciones efectuadas por los contribuyentes a efectos de generar o mantener la fuente o renta gravadas, tal como lo ha establecido la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02760-5-2006 de observancia obligatoria, es posible concluir que las diferencias de cambio no constituyen un ingreso o un gasto en los términos artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino en diferencias positivas o negativas que deben reconocerse como un ingreso financiero gravado o un gasto financiero para efectos tributarios.

Que en atención a lo expuesto, a continuación se procederá a analizar el reparo para cada ejercicio fiscalizado.

Ejercicio 2000 (S/.284 443,00)

Que mediante el Punto 3 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 00094854, notificado el 16 de noviembre de 2004 (fojas 2053 y 2054), la Administración solicitó presentar por escrito y con la documentación sustentatoria por qué en la composición del porcentaje que aplicó sobre los gastos financieros consideró: (i) la totalidad de los ingresos, cuando sólo debió considerar los ingresos financieros, y (ii) excluyó de las Cuentas 53210101 – Ing. Fin. Dif. Cambio y 5331010, las pérdidas por diferencia de cambio debitadas, que al cierre del ejercicio 2000 ascienden a S/.1 994 854,11. Asimismo, solicitó que se indicara por qué no incluyó dentro del concepto de gastos financieros la pérdida por diferencia de cambio antes señalada.

Que en su escrito de respuesta de fecha 26 de noviembre de 2004 (foja 2023), la recurrente señaló que el monto observado no se ajusta a la ley, por cuanto la Administración excluyó indebidamente determinados ingresos que debían computarse para la determinación de la proporción a que se refiere el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, tales como ingresos de comisiones por operaciones contingentes y servicios e ingresos varios anotados en las Cuentas 521 y 522, ingresos computables para establecer la proporción, toda vez que se trata de ingresos relacionados con las actividades propias de una entidad bancaria dedicada íntegramente a realizar operaciones financieras, y que por tanto, no puede concluirse que no se trata de ingresos financieros.

Que alega además que no existe norma legal que la obligue a ceñirse a la definición de ingresos financieros del Manual de Contabilidad, pues éste se refiere a información sobre reportes que se envían a la SBS.

Que conforme con el punto 3 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094854, notificado el 10 de diciembre de 2004 (fojas 2013 a 2015), la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente, e indicó que si bien los intereses y comisiones que paga la entidad financiera por los recursos que capta, están asociados a los ingresos (intereses y comisiones) que obtiene al colocarlos, sólo son deducibles proporcionalmente a los ingresos gravables que obtiene por la colocación de los recursos.

Que agrega que las normas generales del plan de cuentas para instituciones financieras establecen que sus disposiciones deben ser observadas en forma obligatoria, por lo que a través de su utilización se puede identificar y cuantificar los gastos e ingresos asociados a la captación y colocación de los recursos. En este sentido, la Administración afirma que no resulta correcto considerar a todos los ingresos del banco para calcular el porcentaje asociado a los gastos financieros, ya que los ingresos financieros son los intereses y comisiones que se obtienen por la colocación de los recursos, razón por la que no se puede incluir en la determinación de la proporción conceptos ajenos a éstos.

Que no obstante lo anterior, la Administración aceptó parcialmente lo solicitado por la recurrente al incluir dentro de los ingresos financieros a los ingresos de comisiones por operaciones contingentes, es decir,

 48



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

consideró la totalidad de los ingresos del rubro 52, modificando el porcentaje que correspondería a los ingresos financieros exonerados a 3,50%.

Que a través del Punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 000171872, notificado el 23 de diciembre de 2004 (foja 2210), la Administración solicitó a la recurrente que, al amparo del artículo 75° del Código Tributario, desvirtúe las observaciones efectuadas en el Punto 3 al Resultado del Requerimiento N° 00094854.

Que conforme con el Punto 7 al Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (fojas 2723 a 2727), la Administración dejó constancia que la recurrente en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2000, signado con el N° 025509 (fojas 807 a 831), no efectuó descargo alguno, por lo que afirma que no sería correcto considerar todos los ingresos del banco para calcular el porcentaje asociado a los gastos financieros, toda vez que ello generaría que se incorpore ingresos que no están asociados a los obtenidos por la colocación de recursos. En este sentido, concluye que no debe incluirse los ingresos agrupados en las Cuentas 56 – Arrendamiento, 57 – Ingresos Diversos de Gestión, 58 – Ventas, 62 – Ingresos Extraordinarios y 65 – Ganancias de Ejercicios Anteriores.

Que asimismo, se aprecia que agregó dentro de los ingresos financieros gravados a los intereses en suspenso no considerados por el importe de S/.6 185 571,00, determinando que el porcentaje de los ingresos financieros exonerados correspondería al 3,48% de los ingresos financieros totales.

Que de ello, según el Anexo X (foja 2694), la Administración determinó que la recurrente no adicionó a la renta neta de tercera categoría gastos financieros relacionados a ingresos gravados por la suma de S/.284 442,74, tal como se muestra a continuación:

| Gasto Financiero sujeto a límite | No Deducible |
|---|---------------|
| Según la Administración (S/.115 164 015,46 x 3,48%) | 4 007 707,74 |
| Reparado por la recurrente | -3 723 265,00 |
| Gasto Financiero por reparar (S/.) | 284 442,74 |

Que en su recurso de reclamación (fojas 2605 a 2609), la recurrente señaló que de la revisión de la proporcionalidad de los gastos financieros que deben deducirse en la proporción existente entre los ingresos financieros gravados y los ingresos financieros exonerados, la Administración confunde rentas exoneradas con ingresos exonerados.

Que agregó que en el caso concreto, la Administración incluyó indebidamente como ingresos exonerados a los conceptos denominados intereses trading de valores (certificados de depósitos en moneda nacional), por el monto de S/.306 281 667,00, costo inversiones trading de valores, por el importe negativo de S/.306 158 844,00 y ganancias y pérdidas por ingresos de venta de bonos Brady por S/.5 064 225,00.

Que alegó que la Administración, en forma errada, incluyó dentro de los ingresos financieros exonerados, renta exonerada, proveniente del resultado de la ganancia de capital de la venta de valores proveniente de créditos concedidos al Sector Público Nacional, según el inciso h) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta. En este sentido, afirma que el significado de "ingreso financiero" se colige a partir de las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta, que las ganancias por venta de valores, son una categoría distinta a los intereses; además, que la premisa para la aplicación de la prorrata de gastos financieros es excluir los gastos financieros que se vinculan con los ingresos financieros no gravados; por lo que se distorsiona este procedimiento si se incluye las ganancias exoneradas por venta de valores.

Que finalmente, indica que tomando los valores considerados por la Administración, con excepción de las ganancias de capital exoneradas se determinaría un exceso reparado, del cual se reserva el derecho de solicitar devolución.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que acorde con el punto 3.1.1.2.5 del Informe que sustenta la apelada (fojas 3430 a 3433), la Administración manifestó que siendo la recurrente una empresa del Sistema Financiero le correspondía aplicar las Notas Metodológicas del Plan Contable a las empresas del Sistema Financiero. En este sentido, afirma que según las citadas Notas, dentro del rubro "Otros ingresos financieros" se consideraban también las ganancias provenientes, entre otros, de la venta de inversiones financieras temporales y de los bienes otorgados en arrendamiento financiero. De ello, concluye que conforme con el Plan Contable o el Manual de Contabilidad también califican como ingresos financieros las ganancias de capital.

Que asimismo, indica que a pesar que se solicitó a la recurrente que acredite los conceptos comprendidos en las Cuentas 51140101 (Certificado de Dpto. M.N. – Int. Trading de valores), 51140301 (Int. por inversiones en Bonos M.N.), y 53230101 (Bonos y Acciones M.E. – G y P ingresos venta de Bonos Brady), no tuvieron la naturaleza de ingresos financieros; ésta no presentó documentación sustentatoria ni en la fiscalización ni en la etapa de reclamación, por lo que mantuvo el reparo.

Que en su recurso de apelación (fojas 3581 a 3588), la recurrente reitera lo manifestado en la reclamación, y agrega que considerar los resultados de la compra venta de valores exonerados como ingresos financieros exonerados no es correcto, dado que la compraventa de valores no tiene gastos financieros exonerados, insistiendo que la premisa de la prorrata es no deducir aquellos gastos financieros que se vinculen con ingresos financieros no gravados. Agrega que el hecho que sea una entidad financiera no implica que todo ingreso sea convertido en forma automática en un ingreso financiero, pues ello dependerá de la operación que le da origen.

Que asimismo, alega que los gastos administrativos asociados a tales ganancias de capital ya fueron incluidos como gastos comunes para efectos de la aplicación de lo dispuesto por el inciso p) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en adición, afirma que en el supuesto negado que se mantuviera el reparo, no resulta correcto que se considere dentro de los ingresos financieros a la Cuenta 53, pues ello supone que se incorpore en el cálculo conceptos distintos, al incorporarse en esta cuenta ingresos por la compraventa de valores.

Que de lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en analizar si resulta correcto el procedimiento aplicado por la Administración para determinar la proporción de los intereses deducibles, que considera dentro del concepto de intereses financieros exonerados a los conceptos registrados en las Cuentas 51140101 (Certificado de Dpto. MN – Int. Trading de valores), 51140301 (Int. Por inversiones en Bonos M.N.) y 53230101 (Bonos y Acciones M.E. – G y P ingresos venta de Bonos Brady), por las sumas de S/.306 281 667,32, S/.(306 158 844,01) y S/.5 064 225,00, respectivamente, así como la incorporación de las diferencias de cambio.

Que de la revisión del expediente, se aprecia que la Administración para efectuar el cálculo de los gastos financieros no deducibles, consideró la información presentada por la recurrente, a partir de ingresos financieros ascendentes a S/.340 879 752,79¹⁰, que incluye entre otros, ganancias por diferencias de cambio por el monto de S/.25 874 888,12 y resultados de la compraventa de valores ascendentes a S/.122 823,31, respecto del cual dedujo los ingresos exonerados ascendentes a S/.11 851 843,46¹¹.

¹⁰ Conformados por Intereses y comisiones en colocaciones (S/.222 943 301,94), Intereses de depósitos en instituciones financieras (S/.26 921 183,55), Intereses de Fondos Interbancarios (S/.5 919 673,09), Diferencia de Cambio (S/.25 874 888,12), Reajustes Index. Otr-VAC (S/.- 61 512,70), Renta e Intereses de Invers. y Result. En Com/Vta de Valores (S/.15 581 913,40), Intereses en Suspenso (S/.6 185 571,00), Int. Ofic. Ext. Ofic. Princ. (S/.606 382,64) y Comisiones por Operaciones Contingentes (S/.36 908 351,53). Datos obtenidos del Anexo N° 3 – Determinación del Gasto Financiero no deducible (foja 1861) y del Cuadro "Ingresos Históricos al 31-12-00" (foja 1727).

¹¹ En este importe se incluye las ganancias obtenidas por las operaciones de compraventa de valores, con lo cual de manera correcta se está excluyendo de los ingresos financieros las ganancias de capital obtenidas por la recurrente en el ejercicio, incluidas dentro de los ingresos financieros considerados por la Administración; sin embargo, posteriormente para la prorrata vuelve a considerar esta suma.

 50 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que de lo anterior, para determinar los porcentajes asociados a los ingresos financieros gravados y exonerados, la Administración efectuó el siguiente cálculo:

| Conceptos | Monto (S/.) | % |
|--|----------------|-------|
| Ingresos Financieros Gravados | 329 027 909,33 | 96,52 |
| Ingresos Financieros Exonerados | 11 851 843,46 | 3,48 |
| Ingresos Financieros Gravados y Exonerados | 340 879 752,79 | |

Que para efectos de determinar el importe del gasto financiero no deducible, la Administración aplicó el porcentaje relacionado con los ingresos financieros exonerados (3,48%) sobre el importe de gastos financieros totales ascendente a S/.115 164 015,46, que incluye una pérdida por diferencia de cambio de S/.1 994 854,11, obteniendo un gasto financiero no deducible de S/.4 007 707,74. De ello, determinó que la recurrente omitió reparar la suma de S/.284 442,74.

| Gasto Financiero | S/. |
|---|---------------|
| Reparable según la Administración (3,48%) | 4 007 707,74 |
| Reparado por la recurrente (foja 1865) | -3 723 265,00 |
| Gasto Financiero por reparar (S/.) | 284 442,74 |

Que cabe indicar que ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento se ha establecido una definición de "ingresos financieros", por lo que debe acudir-se supletoriamente a otras normas.

Que según el Manual de Contabilidad para las Empresas del Sistema Financiero, aprobado mediante Resolución SBS N° 895-98, la Cuenta 51 Ingresos Financieros "comprende los ingresos por concepto de intereses provenientes de fondos disponibles, fondos interbancarios, inversiones negociables, créditos, cuentas por cobrar, inversiones permanentes, diferencia de cambio y otros ingresos financieros...".

Que asimismo, la Cuenta 53 – Otros ingresos financieros incluye los ingresos generados por el mayor valor de cotización de la moneda extranjera en el mercado, el reajuste de los depósitos y créditos indexados, la utilidad en la venta de inversiones financieras temporales y de los bienes otorgados en arrendamiento financiero y el mayor valor de cotización o realización del oro, plata, joyas, monedas y otras inversiones diversas.

Que el cálculo de la prorrata dispuesta por el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, supone que se determine el gasto financiero deducible en función de la proporción de los ingresos financieros gravados entre el total de ingresos financieros, en donde debería existir una relación entre la naturaleza de los ingresos y gastos comparables, por lo que considerar las cuentas antes referidas que incluyen conceptos que no califican como intereses, tal como las diferencias de cambio y ganancias de capital, y no incluyen la totalidad de ingresos financieros que pueden registrarse en otras cuentas del Manual de Contabilidad antes citado; no constituye un sustento único para determinar los ingresos que califican como ingresos financieros, para efectos del Impuesto a la Renta.

Que al respecto, la Ley N° 26702, Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, en su artículo 1° establece que dicha norma es el marco de regulación y supervisión a que se someten las empresas que operen en el Sistema Financiero y de seguros, así como aquéllas que realizan actividades vinculadas o complementarias al objeto social de dichas personas.

Que del literal A del artículo 16° de la citada ley se aprecia que se considera como empresa del Sistema Financiero, a la de operaciones múltiples, entre las que se encuentra la empresa bancaria.

Que según el numeral 1 del artículo 282° de dicha ley, la empresa bancaria es aquella cuyo negocio principal consiste en recibir dinero del público en depósito o bajo cualquier otra modalidad contractual, y en utilizar ese dinero, su propio capital y el que obtenga de otras fuentes de financiación en conceder créditos en las diversas modalidades, o a aplicarlos a operaciones sujetas a riesgos de mercado.

 51 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que en la sección segunda de la referida ley, en el artículo 221°, se señala como operaciones financieras, entre otras, recibir depósitos a plazo y de ahorro, así como en custodia; conceder préstamos hipotecarios y prendarios; otorgar sobregiros o avances en cuentas corrientes; otorgar avales, fianzas y otras garantías; emitir, avisar, confirmar y negociar cartas de crédito, a la vista o a plazo, de acuerdo con los usos internacionales y en general canalizar operaciones de comercio exterior; emitir cheques de gerencia; emitir órdenes de pago; emitir cheques de viajero; recibir valores, documentos y objetos en custodia, así como dar en alquiler cajas de seguridad, expedir y administrar tarjetas de crédito y de débito; actuar como fiduciarios en fideicomisos; realizar operaciones de arrendamiento financiero.

Que de lo antes expuesto, se advierte que no todo ingreso obtenido por una entidad bancaria calificará en forma automática como ingreso financiero, pues ello dependerá de la operación que le da origen.

Que conforme se aprecia del Informe General (fojas 3345 a 3349), la Administración da cuenta que la recurrente se encuentra autorizada por la Superintendencia de Banca y Seguros, con arreglo a la Ley General del Sistema Financiero, del Sistema de Seguros y Orgánica de la SBS, consistiendo su actividad económica en recibir depósitos de terceros e invertirlos, junto con su capital asignado en colocaciones a terceros y prestar otros servicios bancarios. Lo mismo se aprecia de la Nota 1 de los Estados Financieros al 31 de diciembre 2001 y 2000 (foja 96), en la que se indica que la recurrente es una entidad bancaria comercial autorizada a operar por la Superintendencia de Banca y Seguros.

Que respecto del ingreso registrado en la Cuenta 53230101 por S/. 064 225,00, éste corresponde a la venta de Bonos Brady. En cuanto a las cifras consignadas en las Cuentas 51140101 (Certificado de Dpto. MN (Int. Trading de valores), 51140301 (Int. Por inversiones en Bonos M.N.)¹², se aprecia de la hoja de "Adiciones y/o deducciones a la Renta imponible 2000 según DDJJ" (foja 1867), que ésta corresponde a la ganancia por venta de certificado BCR ascendente a S/. 122 823,00, tal como se advierte de la hoja "Determinación del Impuesto a la Renta Ejercicio 2000" (foja 1865).

Que asimismo, obra en el expediente el Anexo N° 5 Ganancia (Pérdida) en venta de certificados BCR (foja 1795), en el que se aprecia que el ingreso por la venta de certificados BCR asciende a S/. 306 281 667,32 mientras que el costo de venta de los certificados es de S/. 306 158 844,01.

Que en este sentido, aunque los ingresos registrados en las Cuentas 51140101 (Certificado de Dpto. MN (Int. Trading de valores), 51140301 (Int. por inversiones en Bonos M.N.) y 53230101 (Bonos y Acciones M.E. – G y P ingresos venta de Bonos Brady), califican como ingresos financieros según el Manual Contable, tienen una naturaleza distinta a los gastos financieros con los cuales se pretenden comparar.

Que de lo anterior y conforme al criterio vertido en la Resolución N° 14985-4-2013, no resulta procedente incluir a la ganancia de capital proveniente de los certificados de BCR y Bonos Brady como un ingreso financiero exonerado a efecto de determinar la proporcionalidad de gastos financieros no deducibles del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, debido a que la ganancia de capital no tiene su origen en un gasto financiero sino de una operación de compraventa.

Que de otro lado, cabe indicar que según el Anexo N° 4 Determinación de la Pérdida (ganancia) por diferencia de cambio (foja 1796), se aprecia que durante el ejercicio 2000 la recurrente ha obtuvo una ganancia por diferencia de cambio ascendente a S/. 2 144 401,01.

Que al respecto, si bien conforme con el Plan de Cuentas para Instituciones Financieras, aprobado por Resolución SBS N° 1256-92, vigente para el ejercicio fiscalizado, dentro del rubro 53 – Otros ingresos financieros se incluye la Cuenta 5301 – Diferencia de Cambio que registra la utilidad obtenida por la entidad como consecuencia de las fluctuaciones de las cotizaciones de divisas, en su compraventa, ésta no tiene la calidad de un ingreso financiero a que se refiere el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

¹² El importe neto de las citadas cuentas asciende a S/. 122 823,31 (S/. 306 281 667,32 – S/. 306 158 844,01).

 52



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que en este sentido, y en concordancia con el criterio vertido en la Resolución N° 02760-5-2006, no correspondía que se considerara a la diferencia positiva por tipo de cambio como un ingreso financiero gravado, a efectos de calcular el porcentaje establecido en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, ni tampoco correspondía que dentro de los gastos financieros se incorporase la pérdida por diferencia de cambio ascendente a S/.1 994 854,11, por lo que procede que la Administración reduzca el monto de los gastos financieros sobre los cuales aplicó el porcentaje.

Que en virtud a lo expuesto, al no haber sido debidamente calculado el reparo, corresponde revocar la apelada y disponer que la Administración reliquide el monto del reparo, atendiendo a las observaciones antes anotadas.

Ejercicio 2001 (S/.658 493,00)

Que mediante el Punto 7 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de noviembre de 2004 (foja 1508), la Administración con relación a la composición del porcentaje aplicado sobre los gastos financieros, solicitó que explicara por escrito y con la base legal respectiva, por qué adicionó un gasto financiero asociado a ingresos exonerados menor al que correspondía de acuerdo con el Anexo N° 4 del mismo requerimiento (foja 1494).

Que en su escrito de respuesta al citado requerimiento de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1477 y 1478), la recurrente señala que el monto observado es incorrecto, toda vez que la Administración está excluyendo los ingresos por operaciones contingentes y servicios que constituyen ingresos computables para efectos de establecer la proporción. Asimismo, agrega que ha considerado indebidamente como ingresos financieros exonerados el resultado de la ganancia de capital en la venta de valores proveniente de créditos concedidos al Sector Público Nacional, que corresponde a ganancias de capital por las transacciones de compraventa de valores.

Que según el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de diciembre de 2004 (fojas 1457 a 1460), la Administración da cuenta de la respuesta de la recurrente, señalando que no resulta correcto considerar la totalidad de los ingresos agrupados en las Cuentas 52, tal como la subcuenta 52130101010101 que representa la venta de bienes propios, y la Cuenta 57 Ventas que representa los ingresos por la venta de bienes y servicios; sin embargo, agregó a los ingresos financieros, los ingresos por operaciones contingentes y otros ingresos diversos. Asimismo, manifiesta que no resulta correcto excluir de los ingresos financieros exonerados la ganancia por la venta de certificado del BCR por la suma de S/.1 619 694,72. De ello, efectuó un recálculo del porcentaje atribuible a los ingresos financieros exonerados que, conforme con el Anexo N° 4 (foja 1440), adjunto al citado resultado, asciende a 4,74%.

Que a través del Punto 6 del Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° 000171872, notificado el 23 de diciembre de 2004 (foja 2194), la Administración le solicitó a la recurrente que al amparo del artículo 75° del Código Tributario, desvirtúe las observaciones efectuadas en el Punto 3 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, dejando constancia en el Punto 6 al Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (foja 2970), que la recurrente no presentó documentación adicional alguna en el plazo estipulado, manteniendo el citado reparo.

Que conforme con su escrito de reclamación de fecha 31 de mayo de 2005 (fojas 2871 a 2875), la recurrente respecto de este reparo manifiesta que la Administración no aplica el procedimiento establecido en el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, pues incluye indebidamente como ingresos exonerados los resultados por la compraventa de valores. Agrega que el resultado de la ganancia de capital de la venta de valores no debe ser considerado como un ingreso financiero, toda vez que proviene de transacciones distintas a las enajenaciones, más aún cuando por la naturaleza de la ganancia de capital se advierte éstas no generan gastos financieros.

Que acorde con el punto 3.1.1.2.5 del Informe N° 001-2007-SUNAT-2H3400-JIM, que sustenta la apelada (fojas 3429 a 3433), la Administración manifestó que consideró para determinar los ingresos gravados,

 53



Tribunal Fiscal

Nº 06169-1-2016

entre otros los resultados de la compraventa de valores, los intereses en suspenso y participación patrimonial, entre otros, toda vez que conforme con el Manual de Contabilidad para las empresa del Sistema Financiero, las ganancias de capital también se consideran como ingresos financieros. En el mismo sentido, afirma que el importe por este concepto contenido en la Cuenta 4109 referida a intereses interoficinas también debe considerarse para efectos de determinar el límite de los gastos financieros, toda vez que conforme con el citado Manual, el importe registrado en esta cuenta corresponde a un gasto financiero.

Que asimismo, indica que la recurrente no presentó documentación sustentatoria alguna ni en la fiscalización ni en la etapa de reclamación, por lo que mantuvo el reparo.

Que en su recurso de apelación (fojas 3580 a 3588), la recurrente reitera lo manifestado durante la etapa de reclamación y agrega que considerar los resultados de la compra venta de valores exonerados como ingresos financieros exonerados no es correcto, dado que la compraventa de valores no tiene gastos financieros exonerados.

Que de lo expuesto, se tiene que la controversia consiste en analizar si resulta correcto el procedimiento aplicado por la Administración para determinar la proporción de los intereses deducibles, que considera dentro del concepto de intereses financieros exonerados a las ganancias de capital exoneradas obtenidas por la recurrente.

Que de la revisión del expediente, se aprecia que la Administración para efectuar el cálculo de los gastos financieros no deducibles, consideró la información presentada por la recurrente, a partir de ingresos financieros ascendentes a S/.332 821 334,61¹³, que incluye entre otros, ganancias por diferencias de cambio por el monto de S/.45 626 296,56 y resultados de la compraventa de valores ascendentes a S/.1 619 694,75, respecto del cual dedujo los ingresos exonerados ascendentes a S/.15 622 751,94¹⁴.

Que de lo anterior, se aprecia que para determinar los porcentajes asociados a los ingresos financieros gravados y exonerados, la Administración efectuó el siguiente cálculo:

| Ingresos Financieros | Monto (S/.) | % |
|--|----------------|-------|
| Gravados | 317 198 582,67 | 95,31 |
| Exonerados | 15 622 751,94 | 4,69 |
| Ingresos Financieros Gravados y Exonerados (S/.) | 332 821 334,61 | |

Que luego, la Administración aplicó el porcentaje relacionado con los ingresos financieros exonerados (4,69%) sobre el importe de gastos financieros totales ascendentes a S/.126 633 299,68, obteniendo un gasto financiero no deducible de S/.5 939 101,75, que comparándolo con el monto determinado por la recurrente (S/.5 280 609,00), genera un monto no reparado de S/.658 492,75.

| Gasto Financiero | S/. |
|---|---------------|
| Reparable según la Administración (4,69%) | 5 939 101,75 |
| Reparado por la recurrente (foja 1270) | -5 280 609,00 |

¹³ Conformados por Intereses por disponibles (S/.24 818 725,89), Intereses y comisiones por Fondos Interbancarios (S/.2 954 303,18), Val. y Tit Emit x Org. Financieras (S/.1 731 337,92), Ingresos por valorización de inversiones negociables (S/.13 684 330,67), Intereses y comisiones en cartera de crédito (S/.2 182 858,07), Subsidiaria del país (S/.2 182 858,07), Intereses en Suspenso (S/.3 133 331,70), Otras comisiones (S/.517 406,19), Diferencia de Cambio de Inst. Financ. Derivados y varios (S/.23 745 047,26), Resultados en compraventa de valor (S/.252 177,89), Ingresos por operaciones contingentes (S/.5 914 422,86), Ingresos diversos (S/.31 267 009,71) y Otros ingresos financieros (S/.93 065,48). Datos obtenidos del Anexo N° 3 Determinación del Gasto Financiero no deducible (foja 1269 vuelta), y Cuadro "Ingresos Históricos al 31-12-00" (foja 1727).

¹⁴ En este importe se incluye las ganancias obtenidas por las operaciones de compraventa de valores, con lo cual de manera correcta se está excluyendo de los ingresos financieros las ganancias de capital obtenidas por la recurrente en el ejercicio, incluidas dentro de los ingresos financieros considerados por la Administración.

54



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Gasto Financiero por reparar (S/.) 658 492,75

Que sobre el particular, tal como se ha señalado, ni en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento se ha establecido una definición de "ingresos financieros", por lo que debe acudir supletoriamente a otras normas; por ello, un ingreso financiero gravado será aquél ingreso que corresponda al desarrollo de la actividad financiera de la recurrente, es decir, una operación de concesión de créditos en las diversas modalidades, o de la realización de operaciones sujetas a riesgos de mercado, producto de su negocio principal, respecto del cual incurre en el pago de intereses. Además se señaló que la diferencia de cambio no debe incluirse en los ingresos ni en los gastos, dado que no representan ingresos financieros ni gastos financieros, toda vez que por su naturaleza constituyen ajustes y no son el desarrollo de las actividades empresariales.

Que del cuadro "Determinación del Impuesto a la Renta Ejercicio 2001" (foja 1270) se aprecia que la recurrente deduce para la determinación de la renta neta, entre los conceptos incorporados por la Administración para determinar los ingresos financieros, la ganancia por venta de certificados BCR por S/. 1 619 695,00 y el ingreso por el método de participación patrimonial ascendente a S/. 2 182 849,00¹⁵.

Que en cuanto a la ganancia por venta de certificados BCR, del Anexo N° 1 al Requerimiento N° 00094271 (foja 2179), se advierte que la ganancia por venta de certificados BCR ascendente a S/. 1 619 695,00, se encuentra conformada de la siguiente forma:

| Cuenta | Concepto | S/. |
|----------------|--------------------------------------|-----------------|
| 51190301010101 | Resultado de compraventa de valores | 26 198 403,05 |
| 51191205030101 | Certificado de depósitos negociables | 360 241 798,26 |
| 41190301010101 | Resultado compraventa Bonos ACC | -25 946 225,16 |
| 51191205080101 | Bonos Ordinarios | -358 874 281,43 |
| Total (S/.) | | 1 619 694,72 |

Que asimismo, se advierte del Anexo N° 3 de Determinación del Gasto Financiero no deducible (foja 1269 vuelta), que la propia recurrente considera que no debe formar parte de los ingresos financieros gravados las participaciones ganadas por inversiones permanentes ascendentes a S/. 2 182 858,07 que corresponde al ingreso por método de participación patrimonial de inversiones¹⁶.

Que conforme con el "Balance de Comprobación de las fechas 01/12/2001 al 31/12/2001" (foja 1390), se aprecia que la empresa reconoció como ingreso financiero en la Cuenta 511601010101 Subsidiarias del país, la suma de S/. 2 182 858,07 que corresponde a las participaciones ganadas por inversiones permanentes, provenientes del mayor valor por participación patrimonial en sus inversiones en Secrex, Cámara de Compensaciones y Unibanca¹⁷.

Que de lo anterior y del criterio jurisprudencial referido a las ganancias de capital antes citada, no resulta procedente incluir a la ganancia de capital proveniente de los certificados de BCR, como un ingreso financiero exonerado a efecto de determinar la proporcionalidad de gastos financieros no deducibles del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. En el mismo sentido, el ingreso contable reconocido por la aplicación del método de participación patrimonial, tampoco debe tenerse en cuenta, toda vez que no califica como ingreso al tratarse de un ajuste contable que no proviene de una operación con terceros, sino de la valorización de un bien que no se encuentra gravada con el Impuesto a la Renta.

¹⁵ No obstante ello, en sus libros el importe del ingreso por participaciones pagadas asciende a S/. 2 182 858,07.

¹⁶ Según el párrafo 6 de la NIC 28 - Contabilización de inversiones en empresas asociadas, revisión de 1998 oficializada mediante Resolución N° 020-2000-EF/93.01, aplicable para el caso de autos, bajo el método de la participación la inversión se registra inicialmente al costo, incrementando posteriormente su valor en libros para reconocer la parte que le corresponde al inversionista en las pérdidas o ganancias obtenidas, por la empresa participada, tras la fecha de adquisición.

¹⁷ Ver escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1478 y 1479).

 55 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que habida cuenta que las ganancias por diferencia de cambio se generan como resultado de un ajuste contable y no por el desarrollo de las actividades empresariales de la recurrente, no resulta correcta su consideración como ingresos financieros gravados. En este sentido, debe excluirse los importes de S/.14'329,140.05 y S/.31'297,156.51 correspondientes a la ganancia por diferencia de cambio, registrados en las Cuentas 5128 y 5138, contenidos en el "Balance de Comprobación de las fechas 01/12/2001 al 31/12/2001" (foja 1389).

Que finalmente, resulta procedente incluir el monto de los intereses en suspenso que previamente reliquide la Administración en relación a lo determinado respecto al ejercicio 2000, a efectos de determinar los ingresos financieros.

Que en cuanto a los gastos financieros sujetos a límite, conforme con el cuadro de "Gasto Histórico al 31-12-01" (foja 1191), los gastos financieros ascienden a la suma de S/.143'706,448.51. No obstante lo anterior, según el "Balance de Comprobación de las fechas 01/12/2001 al 31/12/2001" (fojas 1401, 1402 y 1405), se aprecia que el gasto financiero registrado en la Cuenta 41 asciende a S/.141'364,027.29, el cual incluye pérdida por diferencia de cambio de S/.16'852,284.15 y costo de enajenación de certificados de valores por S/.25'946,225.16, respecto de los cuales se ha dispuesto su exclusión.

Que en consecuencia, procede revocar la apelada en este extremo, a efectos de que la Administración proceda a la reliquidación dispuesta.

Que en atención a los fundamentos esbozados en el análisis del presente reparo, resulta irrelevante emitir pronunciamiento en relación a los argumentos expuestos por la recurrente en sus escritos de alegatos al respecto.

6. Exceso de amortización acelerada de intangibles (2000 y 2001)

Que del Punto 11 del Anexo II y del Punto 7 del Anexo II de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2714 a 2716 y 2967 a 2970), se aprecia que la Administración reparó por concepto de exceso de amortización de gastos pre-operativos originados en la expansión de actividades, los montos de S/.129,182.00 y S/.126,340.00, para los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, al amparo de lo dispuesto en el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21° del reglamento de la citada Ley.

Que el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirán de la renta bruta, los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviere expresamente prohibida por ley.

Que el inciso g) del artículo 37° de la citada ley señala que los gastos de organización, los gastos pre-operativos iniciales, los gastos pre-operativos originados por la expansión de las actividades de la empresa y los intereses devengados durante el periodo pre-operativo, a opción del contribuyente, podrán deducirse en el primer ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de 10 años.

Que el inciso d) del artículo 21° del reglamento de la citada ley, señala que la amortización a que se refiere el inciso g) del artículo 37°, se efectuará a partir del ejercicio en que se inicie la producción o explotación, siendo que una vez fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT. El nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud por el contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.

Que de otro lado, el artículo 88° del Código Tributario, aplicable al caso de autos, establecía que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podía ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma; vencido éste, podía presentarse una declaración rectificatoria, la que surtiría efectos con su presentación siempre que determinara igual o mayor obligación; en caso contrario, surtiría efecto si en un plazo de 60 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización que corresponda en ejercicio de sus atribuciones.

Ejercicio 2000 (S/.129,182.00)

Que mediante el Punto 8 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094854, notificado el 16 de noviembre de 2004 (fojas 2050 y 2051), la Administración, a fin de verificar la deducción por concepto de amortización de intangibles vía declaración jurada, solicitó que explique por escrito el origen de los intangibles y su uso, así como el detalle de su conformación y su valorización; el comprobante de pago, contrato u otro documento con valor oficial que acredite la existencia del intangible; los documentos que demuestren el pago efectuado; y los asientos contables que muestren su reconocimiento y las amortizaciones efectuadas.

Que a través del escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1476 y 1477), la recurrente manifiesta que la deducción efectuada corresponde a la amortización tributaria del ejercicio 2000 de gastos de expansión de actividades del negocio de banca de consumo, incurridos en los ejercicios 1995 y 1997, que fueran castigados en los ejercicios 1998 y 1999. Agrega que éstos se venían amortizando en forma proporcional, en los plazos de 10 y 5 años, respectivamente, conforme con lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, señala que mantiene el plazo de amortización fijado inicialmente y que los gastos ya han sido verificados por la Administración con motivo de los procesos de fiscalización de los ejercicios 1995 y 1997, inclusive, no obstante lo cual, vuelve a presentar los cuadros de análisis sobre los gastos incurridos, así como la información del castigo efectuado, que justifican la deducción vía declaración jurada en el ejercicio 2000.

Que conforme con el Punto 8 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094854, notificado el 10 de diciembre de 2004 (fojas 2003 a 2005), la Administración dio cuenta de la respuesta de la recurrente y los dos cuadros presentados sobre la adición efectuada vía declaración jurada; sin embargo, indica que al revisar los antecedentes de la fiscalización efectuada por el ejercicio 1997, pudo verificar que declaración jurada rectificatoria del ejercicio 1997, de fecha 21 de enero de 1999, la recurrente mediante modificó la tasa de amortización del gasto pre-operativo del mes de enero de 1997 de 18.04% a 20%, deduciendo adicionalmente un importe de S/.109,932.00, que fue observado por la Administración.

Que en este sentido, la Administración recalculó la amortización que correspondía deducir vía declaración jurada, determinando conforme el Anexo N° 03 adjunto al citado Resultado del Requerimiento (foja 2000), un monto en exceso de S/.129,181.59.

Que a través del punto 12 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 (foja 2209), la Administración dio cuenta del reparo obtenido en el resultado del Requerimiento N° 00094854.

Que como respuesta al Resultado de Requerimiento N° 00171872, en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004 (fojas 814 a 817), la recurrente señala que la declaración rectificatoria constituye una declaración a través de la cual se reemplazan o sustituyen los datos inicialmente declarados, es decir, constituye una nueva declaración del contribuyente, distinta de la originalmente presentada, a través de la cual se dejan sin efecto los datos o circunstancias que originalmente declaró.

Que alega que la modificación del plazo de amortización no constituye en este caso una nueva declaración, pues la originalmente presentada se mantiene plenamente vigente, que es distinto a que se modifique sin que medie presentación de declaración rectificatoria, caso en el cual sería una variación. Agrega que conforme con lo dispuesto por el artículo 88° del Código Tributario, la rectificación efectuada





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

surtió efectos en la fecha de su presentación toda vez que no implicó la determinación de una menor obligación tributaria.

Que asimismo, afirma que los términos "variar" y "rectificar" tienen efectos jurídicos diferentes, tal como se desprende del artículo 24° de la Ley del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos y que el artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sólo condiciona a la autorización de la Administración en caso de modificación del plazo de amortización y no a la presentación de declaraciones rectificatorias.

Que en su recurso de reclamación (fojas 2868 a 2871, 2909 a 2911 y 2913 a 2916), la recurrente alega la nulidad antes analizada y reitera lo que indicó en la etapa de fiscalización y que la declaración rectificatoria de la declaración jurada anual del ejercicio 1997 constituye una reestimación correcta del plazo de amortización adoptado, y en ésta se fija un plazo de amortización de 5 años (20% de amortización). Asimismo, señala que no se trata de una variación, toda vez que la amortización aún no se había iniciado.

Que finalmente, alega que en el supuesto negado que la rectificatoria suponga una variación del plazo de amortización, lo dispuesto en el literal d) del artículo 21° del reglamento excede los alcances de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, toda vez que no es posible establecer requisitos constitutivos en función del principio de legalidad en materia tributaria. En este sentido, afirma que la ley no prohíbe la posibilidad de variar el plazo de amortización.

Que en la apelada (fojas 3427 a 3429 y 3452 a 3454 vuelta), la Administración sostiene que los términos "variar" y "rectificar" tienen distintos efectos jurídicos, si bien conforme con el Diccionario de la Real Academia Española, ambos términos implican una modificación, toda vez que "variar" alude a un cambio en la esencia de una cosa que busca hacer algo diferente de lo que antes era, mientras que el término "rectificar" se refiere más bien a modificar con la finalidad de enmendar o corregir algo; el análisis no debe limitarse a interpretarse aisladamente sino dentro del contexto en que se encuentra.

Que sostiene que conforme con la norma reglamentaria toda modificación del plazo de amortización requería previa autorización por parte de ésta y no según la voluntad de los contribuyentes, por lo que no podía variar el plazo de amortización originalmente escogido, debiendo amortizar los gastos pre-operativos conforme con el plazo y tasa de amortización que venía utilizando desde el ejercicio 1997.

Que en su recurso de apelación (fojas 3573 a 3579), la recurrente reitera lo manifestado durante la fiscalización y en la etapa de reclamación y agrega que su intención con la rectificatoria fue corregir el plazo que no era de 5,5 años sino de 5 años.

Que de lo expuesto, se tiene que la controversia en el presente caso se centra en establecer si resulta válida la declaración jurada rectificatoria presentada que modificó la tasa de amortización del gasto pre-operativo incurrido en el mes de enero de 1997, de 18.04% a 20%, a fin de considerar una nueva tasa aplicable a los ejercicios siguientes, incluido el ejercicio acotado.

Que según el Anexo N° XIV de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (foja 2415), el reparo se determinó de la siguiente forma:

| Conceptos | Monto (S/.) |
|---|--------------|
| Amortización determinada por la Administración | 2'235,503.11 |
| Deducción efectuada por la recurrente vía declaración jurada rectificatoria | 2'364,684.70 |
| Exceso de deducción de gastos pre-operativos (S/.) | -129,181.59 |

Que del documento "Determinación del Impuesto a la Renta Ejercicio 2000" (foja 1865), se aprecia que a efecto de calcular la renta neta, la recurrente dedujo bajo el concepto de amortización tributaria de





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

intangibles, la suma de S/.2'364,685.00, determinada conforme con el Anexo N° 6 denominado "Amortización acelerada de intangibles" (foja 1793), tal como se muestra a continuación:

| Fecha | Costo ajustado a diciembre 1999 | Costo ajustado a diciembre 2000 | Tasa | Amortización 2000 |
|-------------|---------------------------------|---------------------------------|------|-------------------|
| 31.12.95 | 9 673 980,75 | 10 045 209,49 | 10% | 1 004 520,95 |
| 31.10.97 | 476 170,29 | 494 442,82 | 10% | 49 444,28 |
| 30.11.97 | 7 292,97 | 7 572,83 | 10% | 757,28 |
| 01.01.97 | 6 307 757,44 | 6 549 810,93 | 20% | 1 309 962,19 |
| Total (S/.) | 16 465 201,45 | 17 097 036,07 | | 2 364 684,70 |

Que para determinar la amortización, la Administración aplicó el mismo procedimiento que la recurrente, salvo en el caso del gasto pre-operativo correspondiente al mes de enero de 1997, respecto del cual aplicó la tasa del 18.04% que se habría considerado en la declaración jurada anual, generándose la diferencia de S/.129,181.59, materia de reparo.

Que obra en autos el Informe N° 033-2001-SUNAT-RC0000-FVV (foja 1748 vuelta a 1755), emitida con motivo de la impugnación de la Resolución de Determinación N° 012-03-0000298, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1997, en el que se aprecia que la recurrente sostuvo que por error de cálculo consideró un importe menor de los gastos pre-operativos vinculados al desarrollo del negocio de banca de consumo, deduciendo la suma de S/.1'012,869.00 cuando le correspondía deducir el importe de S/.1'122,801.00, respecto de lo cual la Administración manifiesta que la rectificación no correspondía a un error de cálculo, sino a la modificación del plazo de amortización que inicialmente había adoptado en la declaración jurada original con la sola presentación de la declaración jurada rectificatoria con Formulario 170 N° 00839550 de fecha 21 de enero de 1999. En este sentido, concluyó que el incremento de la amortización de intangibles efectuada por la recurrente era inaplicable, al haber adoptado inicialmente un plazo de amortización y luego pretender modificarlo mediante la presentación de la rectificatoria de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta 1997, sin la autorización correspondiente.

Que al respecto, cabe señalar que la referida Resolución de Determinación N° 012-03-0000298, girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 1997, fue declarada nula por este Tribunal Fiscal N° 03872-3-2003, emitiéndose posteriormente por el mismo ejercicio la Resolución de Determinación N° 012-003-0002613, que contenía un reparo similar al del presente punto, que se encuentra relacionado a la rectificatoria de la declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, presentada por la recurrente el 21 de enero de 1999, a través de la cual, la recurrente modificó sus tasas de amortización, entre ellas, la que es materia de controversia en el presente caso.

Que mediante la Resolución N° 11808-7-2014, este Tribunal Fiscal se pronunció sobre una de las variaciones de amortización que realizó la recurrente, señalando que "al extornar vía Declaración Jurada Original N° 23343 la amortización contabilizada por el importe de S/.620,000.00 y al deducir en la misma declaración el importe de S/.561,401.00, optó inicialmente por amortizar los gastos preoperativos ascendentes a S/.5'614,006.77, (...) en un plazo de 10 años, es decir, a una tasa anual del 10%; por lo que cualquier modificación a dicho plazo debió efectuarse a través de una solicitud autorizada por SUNAT y computar el nuevo plazo a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la aludida solicitud", por lo cual, al verificar que la recurrente en sus declaraciones rectificatorias aumentó una suma adicional al valor de amortización consignado en la declaración original, aumentando la tasa de amortización de 11.96% a 20%, el mencionado aumento debió ser autorizado por la Administración, mediante la solicitud que presentara para tal efecto, por lo que al no advertir ello, determinó mantener el reparo.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que ahora bien, en el caso de autos, conforme se ha señalado, con la declaración jurada original del ejercicio 1997, la recurrente aplicó sobre el gasto pre-operativo del mes de enero de 1997 la tasa de 18.04%, lo cual suponía un periodo de amortización de 5.5 años, y no un plazo de 5 años ni la tasa de 20% como lo que determinó en su declaración rectificatoria, por lo que, al haber variado su tasa de amortización original, correspondía que, previamente, el mencionado aumento fuera autorizado por la Administración, lo cual no se advierte de autos que la recurrente haya cumplido.

Que por el contrario, la recurrente en sus escritos impugnatorios y alegatos aduce que la modificación del plazo de amortización no constituye una nueva declaración porque la originalmente presentada se mantiene vigente y sólo hay una reestimación del plazo adoptado siendo que la presentación de su rectificatoria no implicó la determinación de una menor obligación tributaria. Al respecto, cabe señalar que, conforme se ha demostrado, la recurrente al modificar su tasa de amortización varió el plazo del mismo, cuyo efecto es el mismo que el de una "reestimación del plazo", concepto usado por la recurrente; por lo tanto, tal variación del plazo debía ser efectuada en observancia de lo que las normas del Impuesto a la Renta establecen para ello, esto es, una solicitud previa de autorización para ello a la SUNAT.

Que en relación a lo argumentado por la recurrente respecto a que el literal d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta sólo condiciona a la autorización de la Administración en caso de modificación del plazo de amortización y no a la presentación de declaraciones rectificatorias, y que en el supuesto negado que la rectificatoria suponga una variación del plazo de amortización, lo dispuesto en el reglamento excede los alcances de lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta, cabe señalar, en primer término, que ha quedado establecido que la recurrente no cumplió con la condición de la autorización previa de la SUNAT para la variación del plazo de amortización, por lo que resulta evidente que la recurrente no cumplió con lo establecido en la norma para ello. En relación a que el reglamento excede a la ley, debe tenerse en cuenta que la norma reglamentaria del Impuesto a la Renta no prohíbe la posibilidad de la variación, por el contrario, prevé dicha facultad no prevista expresamente en la ley, pero con el requisito previo de la autorización de la SUNAT, señalando, inclusive que el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable siguiente a aquél en que fuera presentada la solicitud del contribuyente sin exceder en total el plazo máximo de diez años. En ese sentido, al no establecer requisitos constitutivos en función del principio de legalidad ni restringir la posibilidad de variar el plazo de amortización inicialmente declarado, sino únicamente implementar una pauta previa para tal facultad, no se aprecia que exista un exceso del reglamento sobre la ley, por lo que carecen de sustento los argumentos de la recurrente al respecto.

Que por lo expuesto, el reparo realizado por el desconocimiento al aumento de la amortización de los gastos preoperativos, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y por ende, confirmar la apelada en dicho extremo.

Ejercicio 2001 (S/.126,340.00)

Que mediante el Punto 4 del Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de noviembre de 2004 (fojas 1507 y 1508), la Administración en relación con la deducción efectuada por la recurrente en la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2001, solicitó: (i) explicar por escrito el origen de los intangibles y su uso, así como el detalle de su conformación y valoración; (ii) comprobantes de pago, contrato u otro documento con valor oficial que acredite la existencia del intangible; (iii) documentos que demuestren el pago efectuado por el uso de los intangibles; (iv) asientos contables donde registra los intangibles, así como el movimiento contable de la cuenta de resultados donde debitó la amortización; y (v) el detalle de las adiciones y deducciones de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, donde se visualicen los autoreparos asociados con las amortizaciones de intangibles.

Que en respuesta, la recurrente mediante escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1476 y 1477), indica que la deducción efectuada corresponde a la amortización tributaria del ejercicio 2000 de gastos de expansión de actividades del negocio de Banca de Consumo incurridos en los ejercicios 1995 y 1997





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

y que fueron castigados contablemente en los ejercicios 1998 y 1999, respectivamente. Agrega que dichos intangibles venían amortizándose en forma proporcional, tanto para fines contables como para fines tributarios, en plazos de 10 y 5 años, respectivamente, en función de lo dispuesto por el inciso g) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que señala que el castigo contable efectuado en los ejercicios 1998 y 1999 fue adicionado en la renta neta imponible de los citados ejercicios, para deducir la amortización correspondiente vía declaración jurada en los ejercicios posteriores, para lo cual adjuntó los cuadros de análisis sobre los gastos incurridos, así como información del castigo efectuado.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de diciembre de 2004 (fojas 1455 a 1457), la Administración dio cuenta de la respuesta dada por la recurrente y de los documentos proporcionados "Amortización acelerada de intangibles 1999 y 2000", así como el cuadro del ajuste del intangible por inflación a diciembre de 1999.

Que asimismo, la Administración indica que de la revisión de los antecedentes de la fiscalización efectuada por el ejercicio 1997, se verificó que la recurrente incurrió en gastos pre-operativos vinculados al desarrollo del negocio de banca de consumo, habiendo efectuado una inversión al 31 de diciembre de 1997 de S/.14'748,726.92 (ajustado a dicha fecha), optando por amortizarlos en un plazo de 10 años (10%), con excepción de los gastos pre-operativos incurridos en el mes de enero de 1997 (S/.5'614,006.77).

Que agrega que mediante declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, de 21 de enero de 1999, la recurrente modificó la tasa de amortización de los gastos pre-operativos incurridos en el mes de enero de 1997, deduciendo adicionalmente por este concepto el importe de S/.109,932.00, monto que fue observado por la Administración, toda vez que dicha modificación sólo puede ser variada previa autorización de la Administración. En este sentido, procedió a recalcular la amortización, tal como se muestra en el Anexo N° 5 (foja 1439).

Que a través del punto 7 del Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 (foja 2193), dio cuenta del reparo efectuado en el Resultado del Requerimiento N° 00094855.

Que como respuesta al Resultado de Requerimiento N° 00171872, la recurrente en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004, signado con N° 025509 (foja 808), manifiesta que mantiene los argumentos indicados respecto al ejercicio 2000.

Que en sus escritos de reclamación y de apelación, la recurrente alega los mismos argumentos expuestos en relación al reparo del ejercicio 2000, los que han sido reseñados en considerandos anteriores.

Que en el presente caso, se tiene que conforme con el Anexo N° X de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (foja 2949), el reparo se determinó de la siguiente forma:

| Fecha | Costo 1998 | Costo 1999 | Costo 2000 | Costo 2001 | Tasa | Amortización |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|------|--------------|
| | | Factor: 1,055 | Factor: 1,038 | Factor: 0,978 | | |
| 31.12.95 | 9 169 650,00 | 9 673 980,75 | 10 041 592,02 | 9 820 677,00 | 10% | 982 067,70 |
| 31.10.97 | 451 346,24 | 476 170,28 | 494 264,75 | 483 390,93 | 10% | 48 339,09 |
| 30.11.97 | 6 912,77 | 7 292,97 | 7 570,10 | 7 403,56 | 10% | 740,36 |
| 01.01.97 | 5 978 917,21 | 6 307 757,66 | 6 547 452,45 | 6 403 408,50 | 18% | 1 155 174,89 |
| Total (S/.) | 15 606 826,22 | 16 465 201,66 | 17 090 879,32 | 16 714 879,99 | | 2 186 322,04 |
| Deducción efectuada por la recurrente vía Declaración Jurada (S/.) | | | | | | 2 312 662,00 |
| Exceso de deducción de gastos pre-operativos (S/.) | | | | | | -126 339,94 |

[Handwritten signatures] 61 *[Handwritten mark]*



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que al respecto, se aprecia del documento "Determinación del Impuesto a la Renta Ejercicio 2001" (foja 1270), que a efecto de calcular la renta neta la recurrente dedujo bajo el concepto de amortización tributaria de intangibles, la suma de S/.2'312,662.00 como consecuencia de la modificación del plazo y tasa de amortización.

Que siguiendo la línea del análisis y la conclusión efectuada en relación al mismo reparo del ejercicio 2000, a fin de variar la tasa de amortización correspondía que la recurrente, previamente, solicitara su autorización a la Administración Tributaria y ésta se la concediera, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

Que en este sentido, el reparo realizado por el desconocimiento al aumento de la amortización de los gastos pre-operativos, mediante la presentación de una declaración jurada rectificatoria, se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en dicho extremo.

Que asimismo, cabe agregar que al existir en el presente caso un procedimiento establecido en el inciso d) del artículo 21° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que permite la modificación del plazo de amortización de dichos gastos, a través de la presentación de una solicitud que debe ser aprobada por la Administración, se descarta la posibilidad de efectuar cambios de dicho plazo con la presentación de una declaración jurada rectificatoria.

7. Gastos por primas de terceros no deducibles (2000)

Que en el Punto 13 del Anexo I de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 (foja 2747), se aprecia que la Administración reparó en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, bajo el concepto de gasto por prima de terceros no deducibles, la suma de S/.42 320,65, que comprende la prima de seguro de los padres de los trabajadores por S/.24,494.65 y la prima de seguro de ex empleados por S/.17 826,00, al amparo del primer párrafo y el literal II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que previamente al análisis de la controversia en la presente instancia, debe precisarse que el reparo, en la parte de los gastos por primas de seguro de los padres de los trabajadores (S/.24,494.65), sustentada en el literal II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta fue aceptada por la recurrente en la reclamación, por lo que a continuación sólo será materia de evaluación la parte del reparo en relación a las primas de seguro de ex empleados.

Que mediante los puntos 1 y 2 del Requerimiento N° 00094853, notificado con fecha 15 de noviembre de 2004 (fojas 3341 y 3342), la Administración en relación con los contratos de póliza de seguro con entidades prestadoras de salud, contratadas en el ejercicio 2000, solicitó a la recurrente que explique por escrito por qué dedujo como gasto la parte de la prima pagada a (enero a junio) y (julio a diciembre) por seguro médico familiar que corresponde a personas que dejaron de mantener un vínculo laboral con la recurrente.

Que en respuesta, la recurrente en su escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (fojas 1470 a 1473), manifiesta que conforme con el inciso II) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta procede deducir el pago por primas de seguro médico familiar, toda vez que constituye un gasto de salud deducible. Agrega que en forma adicional a la remuneración, se otorga esa ventaja y beneficio a los trabajadores, a fin de asegurar un adecuado rendimiento, lo cual está claramente vinculado con el principio de causalidad, y que no deben ser cumplidas en forma inmediata, como es el caso de la participación en las utilidades.

Que alega que los montos reparados corresponden a gastos de seguros a favor de algunos trabajadores, pagados con posterioridad al cese, como resultado de ciertas políticas de beneficios laborales con carácter motivacionales, nacidas con anterioridad a la conclusión del vínculo laboral, por un determinado periodo con posterioridad al cese.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que asimismo, manifiesta que si bien dichos acuerdos no constan por escrito, puesto que fueron arreglados en forma personal debido a su carácter confidencial, se trataban de obligaciones pre-existentes acordadas al inicio o durante la relación laboral. Finalmente, manifiesta que de acuerdo con el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta resultaría deducible por tratarse de un pago con motivo del cese.

Que en el punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094853, notificado el 30 de noviembre de 2004 (fojas 3335 y 3336), la Administración indicó que la recurrente mensualmente renueva la póliza de seguro médico a favor de sus trabajadores, para lo cual las prestadoras de salud le emiten sus facturas y adjuntan un anexo que detalla a los beneficiarios y las primas que le corresponden por el mes de renovación. Agrega que toda vez que las facturas fueron pagadas con posterioridad al cese del trabajador no se puede considerar a tales primas como beneficios adicionales a las remuneraciones, y menos que tengan como finalidad la motivación del personal, pues éste ya dejó de laborar; constituyéndose en un acto de liberalidad que no puede ser deducido como gasto.

Que a través del Requerimiento N° 00094858, notificado el 1 de diciembre de 2004 (foja 3334), la Administración, de acuerdo con lo señalado en el artículo 75° del Código Tributario, comunicó el resultado de la fiscalización, solicitando que presente por escrito sus observaciones a los cargos formulados respecto de las primas de seguro médico familiar a favor de personas que no tienen vínculo laboral y de personal cesado.

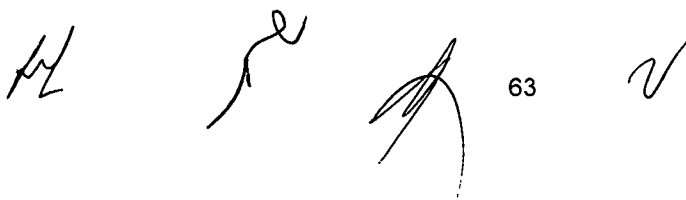
Que conforme con el Anexo N° 01 al Resultado del citado requerimiento, notificado el 15 de diciembre de 2004 (fojas 3332 y 3333), la Administración dio cuenta que respecto de las primas relacionadas con personas que no tienen vínculo laboral, la recurrente presentó comprobantes por los meses de julio a noviembre, y que de la revisión de la Cuenta de gastos 9340230008, se verificó que ésta incluyó las primas a favor de los padres de los trabajadores. Asimismo, respecto de las primas pagadas por el personal cesado indica que la recurrente no presentó observación alguna.

Que mediante escrito de reclamación de fecha 31 de mayo de 2005 (fojas 2599 a 2601, 2646, 2647 y 2663), la recurrente declaró aceptar parcialmente el reparo respecto de las primas de seguro de los padres de los trabajadores y, en cuanto a las primas de seguros de los ex empleados, alegó que la Administración no analizó, detalló ni justificó en forma expresa y motivada las razones por las cuales este gasto no es deducible; asimismo, indicó que a tenor del inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles las retribuciones con motivo del cese, por lo que resultan deducibles los pagos a los que quedó obligado a efectuar en favor de sus ex trabajadores al inicio o durante la relación laboral, por un periodo determinado con posterioridad al cese. Manifiesta que dichos acuerdos con sus ex trabajadores tienen por finalidad incentivar a los trabajadores y asegurar un adecuado rendimiento no constando por escrito debido a su carácter confidencial.

Que indica que una interpretación en contrario conllevaría a concluir que no son deducibles por ejemplo las participaciones en las utilidades de los ex trabajadores. En este sentido, afirma que si bien la relación laboral puede haberse extinguido, ello no supone desconocer los gastos derivados de obligaciones convenidas con anterioridad a su conclusión que se devenguen con posterioridad a dicha situación.

Que en la apelada (foja 3425 vuelta a foja 3427 vuelta), la Administración señala que los escritos presentados por la recurrente no acreditan fehacientemente que el gasto fuera necesario para la generación de los ingresos gravados, más aún si éstos se efectuaron cuando los beneficiarios ya no trabajaban en la empresa. Agrega que el incentivo viene a ser el estímulo para elevar la producción y mejorar el rendimiento, sin embargo, en el presente caso no resulta normal ni razonable que se les otorgue un beneficio que se podría hacer efectivo recién cuando concluyera la relación laboral.

Que de otro lado, indica que la recurrente no ha explicado la forma en que sus empleados mejorarían la productividad con el mencionado incentivo, y aunque se le ha requerido, no ha acreditado encontrarse





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

obligado a incurrir en el pago de las primas, ni proporcionado documentación que permitiera evaluar el cumplimiento de la causalidad, por lo que mantuvo el reparo.

Que en su recurso de apelación (fojas 3568 a 3573), la recurrente manifiesta que cumple con el principio de causalidad y que contempla planes de acción a ejecutarse frente a reestructuraciones con la finalidad de lograr minimizar sus costos de implementación y conseguir la rentabilidad buscada con el cambio de estructura, siendo la contratación de seguros para los ex empleados uno de tales planes que se implementa a fin de minimizar sus efectos colaterales. En adición, señala que ello evita un detrimento económico por demandas laborales planteadas por quienes se ven afectados con las políticas de reestructuración y elimina cualquier posible detrimento de la imagen de la recurrente.

Que alega que la Administración debió evaluar los acuerdos con los ex empleados y determinar la necesidad del gasto y que conforme con el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta son deducibles los pagos efectuados con motivo del cese, por lo que basta que el pago sea consecuencia de un acuerdo celebrado con motivo de la terminación, pues sí hay un acuerdo válido.

Que por lo tanto, procede verificar si las primas de seguro de los ex empleados (S/.17,826.00) cumplen con el principio de causalidad.

Que sobre el particular, la Administración conforme con el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 00094853 (foja 3341), determinó el reparo en función del listado mensual del "Control de Afiliados", emitido por las entidades prestadoras adjunto a las facturas del prestador de salud²⁰, y las liquidaciones firmadas por el trabajador cesado, tal como se muestra a continuación:

| Mes | Prima (US\$) | T/C | Prima (S/.) |
|-----------|--------------|-------|-------------|
| Febrero | 532,40 | 3,495 | 1 860,74 |
| Marzo | 459,13 | 3,445 | 1 581,70 |
| Abril | 387,02 | 3,476 | 1 345,28 |
| Mayo | 355,92 | 3,469 | 1 234,69 |
| Junio | 564,73 | 3,481 | 1 965,83 |
| Julio | 441,00 | 3,480 | 1 534,68 |
| Agosto | 462,00 | 3,471 | 1 603,60 |
| Setiembre | 433,00 | 3,473 | 1 503,81 |
| Octubre | 503,00 | 3,492 | 1 756,48 |
| Noviembre | 503,00 | 3,524 | 1 772,57 |
| Diciembre | 472,00 | 3,531 | 1 666,63 |
| Totales | 5 113,20 | | 17 826,01 |

Que según el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, 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 el inciso l) del artículo 37° de la citada ley dispone que son deducibles los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese.

Que la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N° 27356, señala que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente a que se refiere el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, estos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada,

²⁰ Respecto de serían los Avisos N° 978218 (20.12.99), 986102 (27.01.00), 991084 (21.02.00), 100150 (04.04.00), 102021 (24.04.00) y 110791 (12.06.00), mientras que de las Facturas N° 002-5273 (26.07.00), 002-5912 (21.08.00), 002-6288 (08.09.00), 002-7066 (16.10.00), 001-2199 (08.11.00) y 001-2448 (01.12.00).





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso l) de dicho artículo, entre otros.

Que tal como se advierte de las normas glosadas¹⁹, a fin de que un gasto sea deducible para efectos del Impuesto a la Renta debe de cumplir con el "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05510-8-2013 y 10673-1-2013, entre otras.

Que por otro lado, conforme con el criterio vertido por este Tribunal en la Resolución N° 20274-9-2012, aún respecto del gasto señalado en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el contribuyente tiene la obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio; teniendo en cuenta que a efecto de deducir este tipo de gastos que se originan del acuerdo entre el empleador y el trabajador, es necesario que el primero detalle los criterios utilizados para determinar el beneficio otorgado a cada trabajador y verificar su aplicación objetiva. Agrega que de las normas expuestas se puede concluir que si bien el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta expresamente reconoce como gasto deducible los pagos que una empresa otorga a sus trabajadores con motivo del cese, los que comprenden, entre otros, los pagos que se efectúen como incentivo para renunciar al trabajo, ello no implica que la empresa no tenga obligación de sustentar que efectivamente incurrió en dicho gasto y que además éste resulta razonable y proporcional en función a las rentas obtenidas en el ejercicio

Que en el caso de autos, se tiene que si bien la recurrente señala que el gasto observado cumple con el principio de causalidad, no se aprecia que ésta haya sustentado las razones que justifiquen su afirmación, esto es, que dicho gasto hubiera tenido una vinculación con la generación de renta gravada y/o con el mantenimiento de la fuente productora. No se aprecia que haya presentado el sustento correspondiente que le permita desvirtuar que el gasto corresponda a un acto de liberalidad, lo que pudo efectuar, por ejemplo, a través de la presentación de convenios colectivos o cualquier otra documentación que demuestre que el servicio contratado por la recurrente en favor de sus ex trabajadores fue en estricto cumplimiento de una obligación contraída por la empresa con motivo del cese de la relación laboral.

Que por lo tanto, al no encontrarse acreditada la causalidad del gasto o que el gasto corresponda a uno contenido en el inciso l) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

8. Exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta (2001)

Que del Punto 9 del Anexo I y del Punto 8 del Anexo I de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 (fojas 2747 y 2990), se aprecia que la Administración reparó bajo el concepto de exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta, los mayores porcentajes de depreciación aplicados por la recurrente sobre los otros bienes del activo fijo, por los montos de S/.159 480.00 y S/.112 700,00, para los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 40° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 12° del Decreto Supremo N° 194-99-EF que modificaba el reglamento de la citada ley.

Que según el artículo 38° de la Ley del Impuesto a la Renta, el desgaste o agotamiento que sufran los bienes del activo fijo que los contribuyentes utilicen en negocios, industria, profesión u otras actividades productoras de rentas gravadas de tercera categoría, se compensará mediante la deducción por las depreciaciones admitidas en esta ley, siendo además que las depreciaciones se aplicarán a los fines de la determinación del impuesto y para los demás efectos previstos en normas tributarias, debiendo

¹⁹ Criterio vertido por este Tribunal en las Resoluciones N° 02607-5-2003, 06983-5-2006 y 07827-1-2008.

 65



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

computarse anualmente y sin que en ningún caso puedan hacerse incidir en un ejercicio gravable depreciaciones correspondientes a ejercicios anteriores.

Que el artículo 39° de la misma norma señalaba que los edificios y construcciones se depreciarían a razón del 3% anual, mientras que el artículo 40° disponía los demás bienes afectados a la producción de rentas gravadas se depreciarán aplicando, sobre su valor, el porcentaje, que al efecto establezca el reglamento.

Que al respecto, el inciso b) del artículo 22° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, establece que para el cálculo de la depreciación los bienes afectados a la producción de rentas gravadas de la tercera categoría -distintos de edificios y construcciones- se realizará aplicando el porcentaje que establece la tabla incluida en dicho inciso²²:

Que agrega que la depreciación aceptada tributariamente será aquélla que se encuentre contabilizada dentro del ejercicio gravable en los libros y registros contables, siempre que no exceda el porcentaje máximo establecido en la presente tabla para cada unidad del activo fijo, sin tener en cuenta el método de depreciación aplicado por el contribuyente.

Que este Tribunal en la Resolución N° 04397-1-2007 ha indicado respecto a los bienes relacionados con equipos de cómputo, tales como, tarjetas de sonido, video, fax, módem, tarjetas de red, alimentador y banco de memoria, que éstos no funcionan independientemente, sino que forman parte de un conjunto o equipo de cómputo, careciendo aisladamente de utilidad, conforme al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06965-4-2005.

Ejercicio 2000 (S/.159 480,00)

Que según el Anexo II de la Resolución de Determinación N° 022-003-0006969 (fojas 2718 a 2720) la Administración, entre otros reparos, observó una mayor deducción por concepto de exceso de depreciación de diversos bienes, tales como teléfonos, calculadoras y gabinetes, entre otros, tratados como procesadores de datos con una tasa de depreciación del 20%, cuando correspondía la tasa del 10%, por la suma de S/.159 480,00. No obstante, como se ha indicado en los antecedentes de la presente resolución, la recurrente en su escrito de reclamación (fojas 2662 y 2663), aceptó el referido reparo correspondiente al ejercicio 2000, por lo que no existirá controversia en tal extremo, procede analizar únicamente la parte impugnada, correspondiente al ejercicio 2001.

Ejercicio 2001 (S/.112 700,00)

Que mediante el Punto 6 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de noviembre de 2004 (fojas 1506 y 1507), la Administración solicitó a la recurrente que explique por escrito y con la base legal correspondiente, por qué dedujo una mayor depreciación distinta a lo que establece la norma tributaria sobre los activos fijos agrupados en los rubros de unidades de transporte, computadoras personales y equipos de cómputo anotados en el Registro Auxiliar de Activos Fijos, según lo determinado en el Anexo N° 6 del citado requerimiento (fojas 1487 a 1492), por el monto de S/.227 784,61.

Que en respuesta, la recurrente mediante escrito de fecha 7 de diciembre de 2004 (foja 1473), manifiesta que por el volumen de la información se revisaría y se cumpliría con lo solicitado.

Que conforme con el punto 6 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 00094855, notificado el 22 de diciembre de 2004 (foja 1450), la Administración da cuenta de la respuesta dada por la recurrente, manifestando que al cierre del requerimiento la recurrente no presentó lo solicitado, por lo que mantuvo el reparo.

²² El artículo 22° del Reglamento del Impuesto a la Renta establece los porcentajes máximos.



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que a través del punto 9 del Anexo N° 06 al Resultado del Requerimiento N° 00171872 (foja 2193), la Administración dio cuenta del reparo obtenido en el resultado del Requerimiento N° 00094855.

Que como respuesta al Resultado de Requerimiento N° 00171872, la recurrente en su escrito de fecha 28 de diciembre de 2004, signado con el N° 025509 (foja 808), manifiesta que el exceso de depreciación se limitaría a S/.65 526,28 y no al importe indicado por la Administración, pues no se estaba considerando como equipos de cómputo a bienes tales como cajeros automáticos (ATM), encriptadores, equipos filamáticos, notebook o laptop, memoria Compaq de 512 kb y servidores Proliant, para lo cual adjunta la descripción técnica de los citados activos y algunas facturas de las adquisiciones de tales bienes.

Que acorde con el punto 8 del Anexo II de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (fojas 2965 y 2966), la Administración indica que de la documentación presentada por la recurrente, los cajeros automáticos (ATM), encriptadores, equipos filamáticos, notebook o laptop, memoria Compaq de 512 kb y servidores Proliant son procesadores de datos, por lo que les correspondía la tasa de depreciación del 25%. En ese sentido, mediante el Anexo XI (fojas 2944 a 2947), la Administración excluyó dichos bienes y redujo el reparo a S/.112 699,29.

Que conforme con su escrito de reclamación, de fecha 31 de mayo de 2005 (fojas 2866 a 2868 y 2924), la recurrente respecto de este reparo acepta el monto de S/.96 859,00, que corresponde a la depreciación en exceso de bienes que no califican como equipos de cómputo; sin embargo, impugna la depreciación en exceso determinada por la Administración en relación con los routers ascendente a S/.15 841,00.

Que señala que los equipos denominados routers son equipos o dispositivos de red que suelen estar interconectados, formando una especie de "telaraña" que hace posible el tráfico de datos entre redes computacionales separadas físicamente, siendo el principal objetivo de éstos la transmisión de datos por la mejor ruta posible. A estos efectos, almacenan en su interior una tabla especial, conocida como tabla de ruteo, en la que van anotando las direcciones IP de las máquinas que se comunican con el router y el puerto por el que está accesible esa máquina. Agrega que los routers se comunican constantemente entre sí, informándose de las rutas bloqueadas, de las máquinas intermedias que se encuentran caídas o saturadas de tráfico, a partir de una tabla especial almacenada en su interior, conocida como tabla de ruteo, en la que van anotando las direcciones IP de las máquinas que se comunican con él y el puerto por el que está accesible esa máquina.

Que alega asimismo que estos equipos son partes integrantes de los equipos de cómputo y de procesamiento de datos puesto que su finalidad principal consiste justamente en facilitar la transmisión de datos entre redes de computadores, compartiendo la misma exposición a los cambios tecnológicos de aquéllos.

Que acorde con el punto 3.1.1.2.8 del informe que sustenta la apelada (foja 3424 vuelta a 3425 vuelta), la Administración señala que la función de los routers es básica y fundamentalmente "ruteo", que consiste en esencia en informar y decidir cuál es la ruta más eficiente para enviar la información. En tal sentido, afirma que su función esencial es la transmisión de información y no el procesamiento de datos, calificando más bien como aparatos de telecomunicación por corriente portadora, por lo que mantuvo el reparo.

Que en su recurso de apelación (fojas 3566 a 3568), la recurrente reitera los argumentos expuestos en su recurso de reclamación respecto de la nulidad de este reparo, antes analizada, y respecto del fondo de la controversia.

Que de los argumentos expuestos por las partes se aprecia que la recurrente únicamente discrepa respecto de la depreciación relacionada con los routers. Por ese motivo, la controversia se limita a determinar si los routers califican como equipos de procesamiento de datos, en cuyo caso les correspondería una tasa de depreciación del 25%.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que conforme se aprecia del Anexo XI de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006981 (fojas 2944 a 2947), entre los bienes respecto de los cuales la recurrente habría aplicado una tasa de depreciación mayor a la que les correspondía se encuentran, entre otros, gabinetes de metal de 1 o 2 puertas, teléfonos, lectores código de barra, rotuladores de voucher, paneles luminosos, máquina embolsadora datacard, proyector y routers.

Que de lo anterior, se aprecia que efectivamente dentro de los bienes observados por la Administración se encontraban los routers que son objeto de controversia.

Que al respecto, el Diccionario de la Lengua Española²³, define a los términos "equipo", "procesamiento" y "dato" de la siguiente manera:

Equipo: conjunto de aparatos y dispositivos que constituyen el material de un ordenador.

Procesamiento: aplicación sistemática de una serie de operaciones sobre un conjunto de datos, generalmente por medio de máquinas, para explotar la información que estos datos representan.

Dato: es la representación de una información de manera adecuada para su tratamiento por un ordenador.

Que a su vez, Silberschatz, Korth y Sudarshan, citados por Piñeiro²⁴, señalan que el procesamiento hace referencia a la serie de actividades implicadas en la extracción de datos de una base de datos, las cuales incluyen la traducción de consultas expresadas en lenguajes de base datos de alto nivel en expresiones implementadas en el nivel físico del sistema, así como transformaciones de optimización de consultas y la evaluación real de las mismas.

Que según Niño²⁵, el ordenador se puede definir como una máquina que permite el tratamiento automático de la información realizando tareas de procesamiento, almacenamiento y transferencia de datos, pudiendo los ordenadores realizar una o varias de estas funciones. De ello, se advierte que el procesamiento es una actividad distinta de la transferencia de datos.

Asimismo, Montero Cam²⁶ define al procesamiento de datos, como la técnica mediante la cual todos los niveles de un proceso se ejecutan simultáneamente.

Así también, Lopez Cano²⁷ define al procesamiento de datos, como: i) el término genérico utilizado para todas las operaciones realizadas con datos de conformidad con reglas o procedimientos precisos; ii) término genérico para las operaciones de cómputo en general, según se aplica a las situaciones comerciales y a otras aplicaciones; iii) cualquier procedimiento para recibir información y proporcionar un resultado específico; y iv) la obtención de registros y de informes (sinónimo de manipulación de datos).

Que de las definiciones expuestas, se puede señalar que un "equipo procesador de datos", es aquel aparato o dispositivo que recolecta datos, los evalúa y ordena, con el propósito de obtener información de utilidad, para posteriormente proporcionar un resultado específico.

Que de otro lado, para Herrera²⁸ el enrutador es un sistema que permite realizar funciones más avanzadas que la de un puente, por ejemplo, conectar redes de topología totalmente distinta, como Ethernet y Token Ring, y se emplea para traducir información de una red a otra. La información se intercambia mediante

²³ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. <http://lema.rae.es/drae>.

²⁴ PIÑEIRO GÓMEZ, JOSÉ MANUEL. Definición y manipulación de datos. Paraninfo. Madrid (España). 2014. Página 150.

²⁵ NIÑO, Jesús. Introducción a los sistemas informáticos (Sistemas operativos monopuesto). Editorial Editex. España. 2011. Página 31.

²⁶ MONTERO CAM, Víctor. Diccionario Ilustrado de Computación. Gráfica Berenice Perú, Primera. Edición, mayo 1999. Página 111.

²⁷ LOPEZ CANO, George. Nuevo diccionario de la Microcomputación. Servicios editoriales Internacionales Ltda. 1998, Colombia. Página 127.

²⁸ HERRERA PÉREZ, Enrique. Tecnologías y redes de transmisión de datos. Editorial Limusa S.A. de C.V. México. 2003. Páginas 74 y 75.



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

direcciones lógicas. Aunque tiene acceso a la información física, sólo se intercambia información lógica. Agrega que los enrutadores no sólo direccionan los mensajes al destino apropiado, sino que seleccionan activamente la trayectoria con base en parámetros como costo de la transmisión, retraso, congestión de la red o distancia entre el origen y el destino pues, de nuevo, la toman del nivel de red.

Que por su parte, Gallego²⁹ señala que el router o enrutador es un periférico³⁰ de comunicaciones empleado para enlazar diferentes redes entre sí, es decir, es un dispositivo de entrada/salida que va conectado a la placa base de un equipo informático que utiliza el tráfico de datos.

Que para ello, almacena los paquetes recibidos y procesa la información de origen y destino que poseen. En base a esta información lo reenvían a otro router o al host final en una actividad que se denomina "encaminamiento"³¹.

Que asimismo, de acuerdo al criterio vertido en la Resolución N° 1078-A-2008, los "routers", cuya traducción al español serían "ruteadores", son aparatos electrónicos, de arquitectura similar a la de una PC, conformados interiormente por una tarjeta principal, su procesador, memorias y un determinado número de slots (canales o ranuras) que permiten que se le incorpore determinado número de tarjetas de interfaces de diversas funciones; cada uno de ellos con características especiales de acuerdo al uso y al área de trabajo en el que van a ser utilizados, tienen un sistema operativo (IOS), y utilizan paquetes (software), siendo su función la de encaminar las comunicaciones³², es decir, dirigir el tráfico de datos entre máquinas PCs en arquitecturas de red sincrónica.

Que de ello se advierte que el router realiza actividades de procesamiento, pues toma decisiones (basado en diversos parámetros) con respecto a la mejor ruta para el envío de datos a través de una red interconectada y luego redirige los paquetes hacia el segmento y el puerto de salida adecuado, y no es solo un aparato de telecomunicación. Además, son partes integrantes de los equipos de cómputo, tal como confirma el criterio jurisprudencial.

Que en tal sentido, los routers observados por la Administración califican como equipos de procesamiento de datos a los que corresponde la tasa de depreciación del 25%, por lo que el reparo en este extremo no se encuentra arreglado a ley, correspondiendo revocar la apelada en tal extremo, debiendo la Administración reliquidar el presente reparo.

Que dado el sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos expuestos por la recurrente en su escrito de alegatos.

Reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

Que la Administración emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006982 a 012-003-0006991 (fojas 3217 a 3254) por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001, al no haber incluido la recurrente ingresos por intereses en suspenso en la base imponible de los pagos a cuenta.

Que de los Anexos N° 2 y 3 de los valores citados (fojas 3217 a 3223), se observa que la Administración consideró como parte de la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los periodos

²⁹ GALLEGU CANO, José Carlos. En PCPI - Montaje de componentes informáticos. Editorial Editex. 2010. Página 131.

³⁰ Conforme con Rafael González Gallego, en el Diccionario de Computación y Electrónica (México.2004), se entiende por periférico los dispositivos (tarjetas o equipos) auxiliares controlados por la computadora.

³¹ <http://www.ajpdsoft.com/modules.php?name=News&file=article&sid=654>.

³² En el mismo sentido se pronuncia este Tribunal en la Resolución N° 02371-A-2007 en la que se señala que el "ruteador" cumple con la función de encaminar o dirigir el tráfico de datos entre máquinas PCs, en arquitecturas de red sincrónica; decidiendo cual es la ruta más eficiente para enviar la información, por lo que concluye que cumple con una función previa a la transmisión, como es la de decidir la ruta más eficiente para enviar la información y no una función propia de transmisión, por lo que cumple con una función inherente de tratamiento o procesamiento de datos.

 69 



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

de enero a diciembre de 2001, los ingresos por intereses en suspenso, al considerar que dichos ingresos se encuentran gravados con el citado impuesto.

Que como se ha señalado precedentemente, la Administración, durante el procedimiento de fiscalización solicitó a la recurrente que sustente por escrito por qué no consideró los intereses en suspenso en la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a lo que la recurrente respondió que los intereses en suspenso no califican como renta gravada del referido impuesto, bajo la consideración de que éstos no se habían devengado.

Que la Administración concluyó que los ingresos por intereses en suspenso gravables con el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría debían ser incluidos en la determinación de los pagos a cuenta del citado impuesto y que la recurrente no había cumplido con ello.

Que con el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que las rentas de la tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen.

Que el artículo 85° de la citada ley establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a) fijando sobre la cuota de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio, y b) aquéllos que inicien sus actividades en el ejercicio efectuarán su pagos a cuenta fijando la cuota en el 2% de los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. Asimismo, agrega que para efecto de lo dispuesto en él, se consideran ingresos netos el total de los ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que correspondan a la costumbre de la plaza, e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que sobre el particular, como se ha indicado en el caso del reparo por intereses en suspenso que afectó al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, de conformidad con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10240-4-2001, 07942-4-2008 y 15068-4-2013: *"los intereses y comisiones que se registran en las cuentas "Ingresos en Suspenso" y en "Cobranza Judicial" son los provenientes de créditos concedidos en situación de vencidos que, al constituir un rendimiento por la colocación de capitales, en este caso de una entidad financiera, se encuentran gravados con el Impuesto a la Renta de tercera categoría en la medida que se van produciendo (inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774), imputándose al ejercicio en que se devenguen (inciso a) del artículo 57° de la misma Ley)".*

Que por lo tanto, al haberse establecido que los "intereses en suspenso", al originarse en la colocación de capitales efectuada por empresas del sistema financiero, constituyen ingresos gravables de la tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, que deben de reconocerse como ingresos en el ejercicio comercial en el que se devenguen de conformidad con lo regulado en el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, deben también considerarse en la determinación de los pagos a cuenta del impuesto en mención, toda vez que de acuerdo con el artículo 85° de la citada ley se consideran ingresos netos para efectos de los pagos a cuenta al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza.

Que bajo esa consideración, la recurrente debió incluir los intereses por créditos vencidos y en cobranza judicial, así como los intereses por créditos refinanciados, en la determinación de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, por lo que las resoluciones de determinación emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001, en la parte vinculada a los intereses en suspenso se ajusta a ley, y corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

 70



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que la recurrente en su recurso de apelación sostiene que la Administración no puede exigir la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, sustentándose en un coeficiente que fue calculado en función a la modificación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, puesto que el valor emitido por dicho ejercicio se encuentra impugnado y en trámite de un procedimiento contencioso administrativo pendiente de resolución, lo que tiene como efecto la suspensión de cualquier cobranza u otro efecto relacionado a la deuda correspondiente.

Que indica que los actos administrativos tributarios impugnados no pueden servir de sustento para la emisión de nuevos actos administrativos, en tanto no adquieran la calidad de firmes, pues de lo contrario se estaría frente a un supuesto de contravención de la no ejecutoriedad de dichos actos impugnados.

Que al respecto, cabe señalar que de acuerdo con lo señalado por este Tribunal en sus Resoluciones N° 1949-2-2004 y 14917-3-2012, para determinar el coeficiente debe considerarse el impuesto que realmente debió pagar el contribuyente, ya sea declarado por el deudor tributario o determinado vía fiscalización por la Administración, y en tal sentido, al existir una fiscalización de por medio, el impuesto calculado será el liquidado por la Administración Tributaria. En esa línea, en tanto la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, contenida en la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969, efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, no sea dejada sin efecto por este Tribunal o por una autoridad jurisdiccional, aquélla puede servir de sustento para la determinación de los pagos a cuenta que correspondan a los períodos siguientes.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que en la presente instancia se han confirmado algunos reparos y levantado otros que inciden en la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, el coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta materia de impugnación deberá ser recalculado por la Administración incluyendo los ingresos gravables que se generaron producto de los reparos que incidieron en ingresos durante el ejercicio 2000.

Resoluciones de Multa

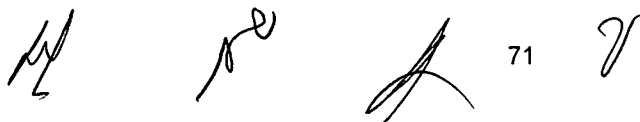
Resoluciones de Multa N° 012-002-0006821 a 012-002-0006830 (Pagos a Cuenta del Impuesto a la Renta del 2001)

Que la Administración emitió las Resoluciones de Multa N° 012-002-0006821 a 012-002-0006830 (fojas 3017 a 3036) por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas a las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006982 a 012-003-0006991 giradas por omisión a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001.

Que habida cuenta que en la presente resolución se ha confirmado la inclusión de los intereses en suspenso en la base imponible de los periodos febrero a agosto y octubre a diciembre de 2001, como también se han confirmado algunos reparos y levantado otros vinculados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por lo que se ha ordenado a la Administración recalcular el coeficiente aplicable para los pagos a cuenta materia de la presente controversia, deberá estarse a dicho resultado para determinar las omisiones y, por tanto, las infracciones incurridas.

Que por otro lado, la recurrente ha señalado en su recurso de apelación que no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, la cual está relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, lo que se sustenta en la naturaleza de los pagos a cuenta, cual es, que no se trata de obligaciones tributarias sino obligaciones legales, por lo que no resulta de aplicación la infracción recogida en la citada norma.

Que señala que los pagos a cuenta no son tributos por lo que no corresponde imponerle una multa del 50% del tributo omitido, toda vez que dicha sanción no se encuentra contenida en el supuesto contemplado en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que sustenta en las Resoluciones

 71



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

N° 04184-2-2003, 02600-5-2003. Asimismo, argumenta que las infracciones relacionadas con los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta serían las relacionadas al incumplimiento de las obligaciones descritas en los artículos 173° a 177° del Código Tributario, puesto que para configurarse la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se tienen en cuenta dos conceptos: la determinación de la obligación tributaria que sirve para establecer el supuesto sancionable y la liquidación de la deuda tributaria que sirve para establecer la sanción, siendo que por "tributo omitido" deberá entenderse la falta de pago en efectivo del mismo a favor del fisco, es decir que la disposición no se refiere a la determinación de la obligación tributaria sino a su liquidación, respecto a lo cual cita la Resolución N° 474-4-96.

Que por otro lado, menciona que si bien a partir de la modificatoria realizada al Código Tributario a través del Decreto Legislativo N° 953 (6 de febrero de 2004), se introduce expresamente a los pagos a cuenta dentro del alcance del numeral 1 del artículo 178° del citado código, considera que en dicho numeral se ha contemplado literalmente aquellas omisiones que están vinculadas a la aplicación de tasas, porcentajes o coeficiente distintos a los que corresponden para la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, por lo que sostiene que no se ha considerado como una infracción sancionable las omisiones a la base imponible de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Que finalmente, indica que en el caso se interprete que en el numeral 1 del referido artículo 178° se contemplan las omisiones a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, debe tenerse en cuenta que dicha disposición no estaba vigente en el ejercicio 2000, por lo que imponer una sanción no tipificada resultaría violatorio al principio de legalidad consagrado por las normas IV y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados, o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que respecto al argumento de la recurrente sobre la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cabe señalar que mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 4184-2-2003 del 22 de julio de 2003, invocada por la recurrente, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, se ha establecido que los pagos a cuenta: "... son obligaciones cuya liquidación es provisional al ser anticipos del impuesto que se determina al final del ejercicio y tienen por finalidad dotar de ingresos al fisco".

Que asimismo, mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 2600-5-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, y haciendo referencia a lo señalado en la Resolución de Tribunal Fiscal N° 796-2-2001, se ha establecido que los pagos a cuenta "son simples anticipos del impuesto que es determinado recién al final del ejercicio y autores como Juan Roque García Mullin, han señalado que los anticipos o pagos a cuenta constituyen obligaciones creadas por la ley en forma paralela a la obligación tributaria sustantiva (que se devenga solamente al final del periodo)...".

Que de lo expuesto se desprende que la jurisprudencia citada no niega la naturaleza de obligación tributaria del anticipo o pago a cuenta, sino que establece que el mismo constituye una obligación tributaria distinta pero vinculada a la obligación tributaria sustantiva, que se devenga solamente al final del periodo.

Que no constituyendo los pagos a cuenta la obligación principal, como es el pago del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, sino un anticipo de dicha obligación principal, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario el derecho a exigir coactivamente tal prestación, la cual se encuentra relacionada con un tributo, cual es en este caso el Impuesto a la Renta, establecidas por la ley que regula el mismo, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos como es, el ingreso neto de tercera categoría del mes.

Que es preciso mencionar que la obligación de efectuar pagos a cuenta es independiente de la determinación anual, toda vez que el cumplimiento de la misma debe ser anterior y se produce aun cuando

 72



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

finalmente en la determinación anual del impuesto, el tributo a pagar en definitiva sea menor o incluso no haya existido renta imponible, lo que se evidencia con el hecho que su pago fuera de los plazos establecidos genera intereses moratorios, de conformidad con lo establecido en los artículos 33° y 34° del Código Tributario, desde la fecha de vencimiento del anticipo y no desde la fecha de la obligación principal.

Que respecto de la base imponible, ésta se encuentra constituida en el caso de los pagos a cuenta por los ingresos percibidos por el sujeto pasivo en el período tributario establecido para los pagos a cuenta, delimitándose la misma en base a un porcentaje o coeficiente obtenido por los resultados del ejercicio anterior, o determinados expresamente por la ley, siendo además la periodicidad establecida para los pagos a cuenta la mensual, y no la anual como se establece respecto del Impuesto a la Renta.

Que de lo expuesto se concluye que los pagos a cuenta, además de constituir anticipos, son obligaciones tributarias, por lo que resulta aplicable el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario que establece que constituye infracción el no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Por lo tanto los argumentos de la recurrente no resultan amparables.

Resoluciones de Multa N° 012-003-0006808 y 012-003-0006820 (Impuesto a la Renta de 2000 y 2001)

Que las Resoluciones de Multas N° 012-003-0006808 y 012-003-0006820, giradas con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001 (fojas 2504 , 2505, 2994 y 2995), fueron emitidas al amparo de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, esto es, por no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, como consecuencia de la omisión determinada por la Administración en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0006969 y 012-003-0006981 por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, derivada de los reparos formulados por aquella, cuya procedencia ha sido analizada en la presente resolución, por lo que corresponde disponer que la Administración reliquide la sanción en función del pronunciamiento emitido.

Que no obstante, en cuanto a su liquidación, la recurrente en su escrito ampliatorio de apelación (fojas 3720 a 3724) alega algunas inconsistencias. Respecto a la Resolución de Multa N° 012-003-0006808, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, señala que la Administración en la apelada tomó como referencia la declaración original presentada por el citado tributo y periodo el 30 de marzo de 2001, sin tener en cuenta que solicitó el acogimiento al RESIT, incluyendo, entre otras, la deuda del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, reconocida en la primera declaración rectificatoria del ejercicio 2000, presentada el 31 de mayo de 2002, por lo que la deuda originada entre su declaración original y la rectificatoria presentada para acogerse al RESIT, se encuentra extinguida.

Que indica que la Administración no puede efectuar un recálculo de la multa correspondiente al ejercicio 2000, considerando la cifra declarada por el banco en su primera declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de 2000, pues indica que la omisión entre dicha declaración y el monto consignado en la declaración jurada del 31 de mayo de 2002 se encuentra regularizado y la multa relacionada extinguida, siendo que si como consecuencia de la fiscalización se determinara la existencia de una deuda mayor respecto al monto que hubiera sido materia de acogimiento, la diferencia no será considerada acogida al RESIT y se actualizará según lo establecido en las normas correspondientes desde la fecha de su exigibilidad hasta la fecha de pago.

Que agrega que la Administración desconoció en su cálculo de la multa del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, que la recurrente se acogió al RESIT por la deuda originada por la diferencia entre la declaración jurada original y la primera rectificatoria presentada.

 73



Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que en el mismo escrito ampliatorio de la apelación, la recurrente señala que tanto en la determinación de la multa aplicable por los ejercicios 2000 y 2001, la Administración desconoce la aplicación del Régimen de Incentivos de las multas que fueron pagadas por la recurrente el 1 de junio de 2005 de S/.507,009.00 y S/.111,619.00, los que la Administración imputa como pagos parciales al total de las deudas por multas, sin considerar dicho régimen.

Que indica que la Administración debió considerar en sus cálculos que el monto regularizado por la recurrente por la aplicación del beneficio del artículo 179° del Código Tributario (S/.485,978.00 y S/.129,326.00 por los ejercicios 2000 y 2001 sin incluir intereses moratorios) rebajó el monto original del adeudo con el fisco por concepto de multa.

Que de lo expuesto, corresponde verificar el procedimiento aplicado por la Administración para la determinación y liquidación de las resoluciones de multa giradas en relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001.

Que de la revisión de la resolución apelada (fojas 3422 y 3423), se advierte que la Administración modificó el monto de las multas correspondiente a la sanción por la infracción contenida en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por la omisión del Impuesto a la Renta en el ejercicio 2000 determinado en el proceso de fiscalización llevado a cabo por los ejercicios 2000 y 2001, tal como se muestra a continuación:

| Ejercicio 2000 | | |
|---|-------------------------|-------------------|
| Concepto | Etapas de fiscalización | Etapas de reclamo |
| Impuesto calculado según la Administración | 19.805.099 | 19.805.099 |
| Impuesto calculado en la Declaración rectificatoria | 15.794.126 | 0 |
| Impuesto calculado en la Declaración original | | 14.011.734 |
| Impuesto omitido | 4.010.973 | 5.793.365 |
| Multa 50% del tributo omitido | 2.005.487 | 2.896.683 |

Que como se puede apreciar del cuadro anterior, la Administración en la etapa de fiscalización, para efectos del cálculo del monto de la multa (S/.2,005,487.00), determinó en el ejercicio 2000 un impuesto omitido por la suma de S/.4,010,973.00, resultante de la comparación del impuesto calculado contenido en la declaración jurada rectificatoria, presentada por la recurrente a través del Formulario 676 N° 2003040 de 31 de mayo de 2002 (fojas 1900 a 1904), en la que determinó mayor impuesto que el declarado en la declaración jurada anual original presentada con Formulario 676 N° 2000804 (fojas 1905 a 1908).

Que dicha determinación fue modificada por la Administración en la apelada, puesto que, como se muestra en el cuadro precedente, para determinar el tributo omitido comparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2000 determinado en la fiscalización con el declarado en la declaración original de dicho ejercicio.

Que según el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria.

Que el artículo 88° del citado código, sustituido por la Ley N° 27335, establecía que la declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podía ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, podía presentarse una declaración rectificatoria, la misma que surtirá efecto con su presentación siempre que determine igual o mayor obligación. En caso contrario, surtiría efecto si en un plazo de 60 días hábiles siguientes a la presentación de la declaración rectificatoria, la Administración no emitiera pronunciamiento sobre la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dicha declaración rectificatoria, sin perjuicio del derecho de la Administración de efectuar la verificación o fiscalización posterior que correspondiera en ejercicio de sus atribuciones.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

Que de acuerdo con el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 06504-2-2002, 05111-1-2003, 03947-1-2003, 05349-3-2005 y 12224-4-2011, para efecto de la comisión de las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178° del Código Tributario, debe existir el acto formal mediante el cual se modifique la determinación efectuada por el contribuyente, ya sea mediante la presentación de una declaración rectificatoria o la emisión de una resolución de determinación.

Que al respecto, cabe señalar que si bien las mencionada declaración jurada rectificatoria fue presentada con anterioridad a fiscalización que revisó la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, y en la cual se determinó un mayor monto por regularizar por parte de la recurrente, por lo que habría surtido efectos con su sola presentación, no es menos cierto que la recurrente al presentar la declaración jurada original incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada sus obligaciones tributarias, situación que queda evidenciada con la presentación de la citada declaración rectificatoria y con la emisión de las resoluciones de determinación emitidas en el citado procedimiento de fiscalización tanto del ejercicio 2000 como del 2001,

Que por ello, debe entenderse que tales valores constituyen los actos formales mediante la cuales se modificó la determinación efectuada por la recurrente, de conformidad con el jurisprudencial anteriormente citada.

Que en tal sentido, mediante la emisión de la Resolución de Determinación N° 012-003-0006969 se corrigieron las omisiones o inexactitudes de los datos contenidos en la declaración original, lo que acredita la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que resulta conforme a ley que la Administración haya determinado el tributo omitido en función al impuesto y al saldo a favor consignado en la declaración jurada original del ejercicio 2000.

Que no obstante, conforme se advierte del cuadro precedente, la reliquidación de la referida multa en la instancia de reclamación, determinó un aumento del monto de las mismas.

Que al respecto, cabe tener en cuenta que conforme con el numeral 187.2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios de conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, "(...) en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial (...)".

Que conforme a lo expuesto, reliquidar las sanciones contenidas en la Resolución de Multa N° 012-002-0006808, aplicando la base de cálculo correcta significaría vulnerar la garantía que impide la reforma peyorativa o reformatio in peius, según lo previsto en el numeral 187.2 del artículo 187° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, la misma que se encuentra implícita en nuestro texto constitucional como parte del debido proceso³¹, por lo que corresponde revocar la apelada en el extremo de la multa que excede al monto por el que fue reclamada, debiendo considerarse solamente la actualización de los intereses según corresponde de acuerdo a ley.

Que en cuanto al desconocimiento de la rebaja de la sanción alegada por la recurrente, respecto a sus pagos del 1 de junio de 2005 de S/507,009.00 y S/1.111,619.00 por los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente, que la Administración imputó como pagos parciales al total de la deudas por multas, sin

³¹ Tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC, que ha sido citada por este Tribunal en la Resolución N° 02135-1-2007, entre otras; sentencia en la que se ha expuesto lo siguiente: "(...) La prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Expediente N° 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia (...)" De manera similar se ha resuelto en las Resoluciones N° 18402-10-2013 y 17763-10-2013.





Tribunal Fiscal

N° 06169-1-2016

considerar el Régimen de Incentivos, y que la Administración debió considerar en sus cálculos que el monto regularizado por la recurrente por la aplicación del beneficio del artículo 179° del Código Tributario (S/.485,978.00 y S/.129,326.00 por los ejercicios 2000 y 2001 sin incluir intereses moratorios) rebajó el monto original del adeudo con el fisco por concepto de multa, corresponde estarse a los fundamentos que se exponen a continuación.

Que el artículo 179° del Código Tributario, disponía que la sanción de multa aplicable por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del mismo código, se sujetaría al Régimen de Incentivos que en dicho artículo se establece, siempre que el contribuyente cumpla con cancelarla con la rebaja correspondiente, la que es de 90%, conforme al inciso a), si el deudor cumple con declarar la deuda tributaria omitida con anterioridad a cualquier notificación o requerimiento de la Administración relativa al tributo o al período a regularizar; de 70%, de acuerdo con el inciso b), si la declaración se realiza con posterioridad a la notificación de un requerimiento de la Administración, pero antes del cumplimiento del plazo otorgado por ésta según lo dispuesto en el artículo 75° o en su defecto, de no haberse otorgado dicho plazo, antes de que surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, según corresponda, o la resolución de multa, y de 50%, conforme al inciso c), si 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 surta efectos la notificación de la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o la resolución de multa, solo si, con anterioridad al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° del citado código, el deudor tributario cancelara la orden de pago, resolución de determinación y resolución de multa notificadas, siempre que no interponga medio impugnatorio alguno.

Que dicho dispositivo agregaba que al vencimiento del plazo establecido en el primer párrafo del artículo 117° de Código Tributario, o interpuesto medio impugnatorio contra la orden de pago o resolución de determinación, de ser el caso, o resolución de multa notificadas, no procedía ninguna rebaja, salvo que el medio impugnatorio estuviera referido a la aplicación del régimen de incentivos, precisando que la subsanación parcial determinaba que se aplique la rebaja en función de lo declarado con ocasión de la subsanación.

Que en el presente caso, se aprecia que tanto las resoluciones de multa y las resoluciones de determinación vinculadas, giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2000 y 2001, fueron notificadas el 4 de mayo de 2005 (fojas 2993 y 2996).

Que asimismo, según los reportes de pagos realizados por la recurrente (fojas 3366 y 3372), se verifica los pagos realizados por la recurrente el 1 de junio de 2005, por concepto de las multas en cuestión, ascendentes a S/.507,009.00 y 111,619.00 vinculadas a los ejercicios 2000 y 2001, respectivamente.

Que de lo expuesto se tiene que la recurrente realizó los referidos pagos no solo con posterioridad a la notificación de los valores indicados, sino también trascurrido el plazo establecido en el artículo 179° del Código Tributario para acogerse al Régimen de Incentivos con la rebaja del 50%, por lo que no cabe dicha pretensión de la recurrente, debiendo imputarse dichos pagos como pagos parciales de las Sanciones que correspondía aplicar.

Que finalmente, cabe indicar que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo el 20 de junio de 2016, con la presencia de los representantes de ambas partes, de acuerdo con la constancia que obra en autos (foja 3844).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ezeta Carpio, e interviniendo como ponente el vocal Ramírez Mío.



Tribunal Fiscal

Nº 06169-1-2016

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 0150140007050 de 28 de diciembre de 2007, en el extremo de los reparos por exceso de provisión de millas no adicionados en la declaración jurada; gastos sin sustento, únicamente en cuanto a los pagos a Estudio y ; exceso de depreciación deducida en la determinación del Impuesto a la Renta en cuanto a los routers que califican como equipos de procesamiento de datos; gastos financieros no deducibles y gastos comunes no adicionados; así como respecto a las resoluciones de multa; debiendo la Administración, en cuanto a corresponda, a proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución en cada caso; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos materia de controversia, debiendo la Administración proceder conforme a lo establecido en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA

EZETA CARPIO
VOCAL

RAMÍREZ MÍO
VOCAL

Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
RM/HV/YQ/rmh.