



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

EXPEDIENTE N° : 3821-2011  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 26 de noviembre de 2019

**VISTA** la apelación interpuesta por con RUC N°  
contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2010,  
emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de  
Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación  
formulada contra las Resoluciones de Determinación N° emitidas  
por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, sus pagos a cuenta de enero a diciembre de 2006 e Impuesto  
General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, y las Resoluciones de Multa N°  
giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código  
Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que sobre los reparos impugnados, la recurrente expone los siguientes argumentos:

### Gastos imputados a la asociación en participación

- La publicidad contratada al diario está relacionada a la venta de sus productos, por lo que el gasto cumple el principio de causalidad, aun cuando de manera indirecta hubiera beneficiado al contrato de asociación en participación (CAP) que celebró con el La carta que emitió el citado diario demuestra que la forma de cuantificar el reparo es errada, mas no es un reconocimiento de que el gasto corresponde al CAP. La mayoría de los avisos y encartes publicados promocionan la venta de sus productos y en menor medida la utilización de la tarjeta del aunque ello igualmente promueve la venta de sus productos. El negocio del CAP es el financiamiento de la compra de sus productos a través de la por lo que el gasto por publicidad observado no forma parte de dicho contrato y, por tanto, no debe atribuirse al banco en su calidad de asociante. La publicidad contratada fue facturada a ella y al de forma separada, en función del tipo de publicidad, de manera que ella asumió la parte que corresponde a la promoción de sus productos y el banco asumió la parte que solo corresponde a los consumos con el uso de su tarjeta, siendo que, en todo caso, es irrelevante la proporción del gasto que asumieron, bastando que haya redundado en beneficio de ambos, según el criterio expuesto en las Resoluciones N° 443-3-98 y 01275-2-2004.
- En la reclamación presentó un informe de la que evidencia el error en la cuantificación del reparo, ya que expone como criterio más idóneo para la distribución de los costos de publicidad las apariciones físicas de los productos que comercializa y de la siendo el costo atribuible al banco el costo neto de las facturaciones efectuadas a los proveedores que asumieron parte de la publicidad, a pesar de lo cual la Administración no reconoció tales facturaciones por cuanto consideró que no se demostró cuáles fueron los productos ofertados con la y porque presume que tales facturaciones cubrieron otros gastos distintos a la publicidad contratada, siendo que tales consideraciones no tienen asidero.
- El gasto por comisión mercantil también es ajeno al CAP y está vinculado con la administración y venta de sus productos, según se estableció en los contratos de comisión mercantil suscritos con las tiendas departamentales, habiéndose obligado a pagar a cada una de ellas un importe equivalente al total de costos y gastos mensuales en que incurrieran más un margen de utilidad del 2% sobre dicho total, de manera que el gasto observado es plenamente deducible, aun cuando la Administración considere que

M J [Firma] 1 2



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

los gastos incurridos por las tiendas departamentales incluyeron un mayor pago de comisiones a su personal por las ventas realizadas con la \_\_\_\_\_ asumiendo con ello que el gasto observado debe atribuirse al CAP, siendo que tal conclusión es equivocada debido a que el mayor pago de comisiones efectuado por las tiendas departamentales a su personal obedeció a si las ventas fueron realizadas al contado o a plazos, independientemente de si las ventas se realizaron con la \_\_\_\_\_

- El informe de la \_\_\_\_\_ presentado en la instancia de reclamación demuestra que existen errores en la cuantificación del reparo formulado, limitándose la Administración a indicar que el reparo se determinó con información cierta pero sin oponer un criterio técnico que desvirtúe lo señalado en el aludido informe.
- El gasto de la campaña «Rojo es gratis» estuvo dirigido a incrementar las ventas de sus productos, por lo que es deducible, no siendo un gasto del CAP. Asimismo, la forma de cuantificar el reparo, en función de las ventas efectuadas con la \_\_\_\_\_ no tiene sustento comercial, legal ni lógico.
- El reparo a los gastos por publicidad, comisión mercantil y la campaña «Rojo es gratis» no generó un perjuicio fiscal, en la medida que si se le desconoce dichos gastos, estos debieron ser reconocidos para el \_\_\_\_\_, quien también es un contribuyente domiciliado en el país. Asimismo, los gastos destinados a la generación de rentas del CAP son deducibles, según el criterio vertido en la Resolución N° 04757-2-2005. Además, según las guías sobre precios de transferencia de la OCDE, los gastos asumidos por una de las partes del CAP que producen beneficios para ambas partes deben ser compensados con los beneficios que originan los gastos que son asumidos por la contraparte y que tienen el mismo propósito de generar beneficios para ambas partes, por lo que no corresponde que la Administración cuestione los beneficios indirectos del CAP. Adicionalmente, no resulta correcto que la Administración atribuya los gastos reparados al CAP y no los reconozca en la determinación de las utilidades del CAP que deben atribuirse a cada una de las partes, como si ocurrió en la fiscalización seguida respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005.
- En el escrito ampliatorio presentado el 30 de marzo de 2011 ofrece los informes elaborados por sus gerencias comercial y de marketing, el primero de los cuales refiere que muestra el incremento de sus ventas desde 1997 hasta 2006 debido a los gastos por publicidad que fueron reparados, mientras que el segundo explica cómo es que gran parte del costo de los encartes publicitarios es asumido por sus proveedores y que no existe una metodología uniforme para efectuar las refacturaciones de los gastos por publicidad.
- Según las cláusulas del CAP, los gastos distintos a los gastos financieros y provisiones no forman parte de la determinación de la utilidad neta del negocio, por lo que los gastos reparados no deben atribuirse al CAP, pues ello contravendría los alcances del contrato. Asimismo, tales gastos cumplen el principio de causalidad, cuya concepción es amplia según la jurisprudencia, debido a que coadyuvaron de manera indirecta y mediata a incrementar la venta de sus productos. De otro lado, en cuanto al monto de los gastos reparados, delimita su cuestionamiento al gasto por publicidad, por cuanto la Administración desestima la rebaja de dicho gasto que corresponde a las refacturaciones efectuadas a los proveedores, por lo que solicita que se tenga en cuenta lo expuesto en el informe preparado por la gerencia de marketing y las copias de las refacturaciones que obran en autos y vuelve a presentar. En adición, en el supuesto que se mantenga el reparo a los gastos observados, estos deben considerarse en la determinación de la utilidad que le es atribuible por su participación en el CAP, como ocurrió en la fiscalización del Impuesto a la Renta de los ejercicios anteriores. Finalmente, no procede el reparo debido a que no existe perjuicio fiscal, en la medida que los gastos que le han sido observados también deben ser reconocidos al \_\_\_\_\_
- En los alegatos reitera los argumentos expuestos en cuanto a que los gastos reparados no deben

2



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

atribuirse al CAP, que dichos gastos son deducibles íntegramente por cumplir el principio de causalidad y que tiene errores la metodología que utilizó la Administración para calcular los gastos reparados.

## Amortización de intangibles

- Los *softwares* observados son activos intangibles de duración limitada y, por ende, amortizables, no siendo correcto calificar los gastos incurridos para su adquisición como regalías, ya que este concepto solo incluye a las contraprestaciones por la licencia de uso de derechos patrimoniales o la cesión parcial de derechos patrimoniales sobre el *software*, tal como establece el artículo 27° de la Ley del Impuesto a la Renta y fue aclarado posteriormente por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF, que modificó el artículo 16° del reglamento de la referida ley. En todo caso, los *softwares* califican como activos intangibles según la NIC 38, al cumplir los requisitos de identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Asimismo, los servicios vinculados a la implementación de los *softwares* integran el costo de dichos intangibles y no son gastos de ejercicios anteriores. Además, los *softwares* fueron utilizados en sus actividades generadoras de renta gravada. De otro lado, por precio pagado debe entenderse que el intangible fue adquirido a título oneroso y no a título gratuito, descartándose la exigencia de un pago efectivo. Finalmente, la Administración no cuestionó que los *softwares* eran activos intangibles sino si tuvieron o no una duración limitada, habiendo discutido recién en la reclamación si los *softwares* debieron recibir el tratamiento de regalías.
- En el escrito ampliatorio presentado el 30 de marzo de 2011 explica que las normas tributarias anteriores al Decreto Legislativo N° 945 y el Decreto Supremo N° 134-2004-EF concebían que solo la contraprestación por la cesión de derechos patrimoniales que permite la explotación del *software* califica como regalía, lo que fue aclarado por dichos decretos y reconocido por la Administración en los Informes N° lo que también es entendido así por el modelo de convenio de doble imposición de la OCDE y la legislación de
- La normativa peruana de derecho de autor, de considerarse aplicable, también permite concluir que la adquisición posterior de un *software* adquirido mediante licencia de uso no genera el pago de regalías, como es su caso, para lo cual acompaña el «Informe legal referido a la naturaleza jurídica del contrato de licencia de *software*», elaborado por Asimismo, de acuerdo con la NIC 38, forman parte de los intangibles los costos que le son directamente atribuibles destinados a la preparación para su uso.
- En la fiscalización se observó si los *softwares* tuvieron una vida limitada o ilimitada y en algunos casos se señaló que no estaba acreditado el pago, pero no se cuestionó si aquéllos eran intangibles, tan es así que no hubo un requerimiento de información o documentación sobre el particular; sin embargo, en la reclamación, la Administración modificó el sustento del reparo, al establecer que los *softwares* observados no eran intangibles sino regalías, actuación que excede la facultad de reexamen del artículo 127° del Código Tributario y vulneró sus derechos de defensa y a la doble instancia, por lo que la resolución apelada deviene en nula. Asimismo, dicha resolución también está viciada de nulidad por contener una motivación defectuosa, toda vez que no explica en forma clara y objetiva las razones por las cuales consideró que los *softwares* adquiridos son regalías.
- Las 85 licencias de uso del *software* a corresponden al pago de un precio y no de una regalía, por lo que mal puede concluirse que la refacturación que le hizo por el uso de dicho *software* también califica como una regalía. Los servicios prestados por para la implementación del referido *software*, en atención a lo anterior, tampoco califica como una regalía, sino que debe formar parte del costo del activo intangible. No cabe desconocer el sustento de la segunda parte del precio pagado por las 85 licencias de uso, ya que cumplió con presentar contrato suscrito por Las licencias de uso del *software* no le transfirieron los derechos patrimoniales sobre el

M

8

J

3

n



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

*software*, por lo que el precio pagado no es una regalía. La licencia de uso del *software* que adquirió no respondió al pago de una regalía, por lo que los servicios prestados por para la implementación del indicado *software* deben formar parte del costo del activo intangible. Está acreditado que presentó el contrato entre \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_ que sustenta el exceso de las 110 licencias de uso del *software* \_\_\_\_\_ y, por tanto, que el pago efectuado por ellas no es una regalía. El precio pagado por el servicio de consolidación de estados financieros de su grupo empresarial forma parte del costo del *software* \_\_\_\_\_ antes referido, cuyo pago no es una regalía.

- Según el \_\_\_\_\_ acordó con \_\_\_\_\_ en desarrollar un *software* que sería propiedad de ambas, por lo que no puede concluirse que el precio pagado correspondió al pago de una regalía, no estando acreditado que hubiera adquirido alguna licencia de uso del *software* de \_\_\_\_\_ como considera la Administración, quien tampoco observó durante la fiscalización el reparto de costos y gastos asumidos con \_\_\_\_\_, por lo que no procedía discutir este aspecto en la reclamación. Asimismo, la interpretación que hace la Administración al precio pagado por los activos intangibles, como obligación efectivamente cancelada, infringe el principio de causalidad que rige la deducción de los gastos, debiendo entenderse que la intención del legislador fue distinguir la adquisición de los activos intangibles a título gratuito (donado o aportado), cuya amortización no es deducible, respecto de su adquisición a título oneroso, que sí admite la deducción de la amortización.
- Las licencias de uso del *software* \_\_\_\_\_ fueron adquiridas para fines propios y no para ser explotadas económicamente, por lo que el precio pagado por ellas no es una regalía, no habiéndose cuestionado en la fiscalización desde cuándo dicho *software* fue utilizado en la generación de rentas gravadas. Del mismo modo, el *software* de abastecimiento fue utilizado solo para fines propios, por lo que el precio pagado no corresponde a una regalía.
- En los alegatos reitera lo expuesto en el sentido que la contraprestación por la cesión en uso de un *software* no es una regalía, lo que ha sido reconocido por este Tribunal en la Resolución N° 09443-4-2016. Asimismo, invoca el criterio de la Resolución N° 10942-3-2016 que define los alcances del término «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## Baja de activos

- La destrucción de los inmuebles fue acreditada documentalmente y ello no fue objetado en la etapa de fiscalización, por lo que no cabe la discusión que en este aspecto plantea la Administración en la resolución apelada.
- Para fines tributarios, el costo de los inmuebles destruidos no puede seguir depreciándose puesto que ya no son utilizados en las actividades generadoras de renta gravada, no existiendo norma que disponga ello. Tampoco forma parte del costo de los nuevos inmuebles, al no calificar como costo de producción o construcción según lo definido en el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- La única alternativa válida es que el costo de los inmuebles destruidos sea deducido en el ejercicio en que se produjo la destrucción, tal como prevé la NIC 16 y ha sido reconocido en la opinión institucional contenida en el Informe N° \_\_\_\_\_ careciendo de sustento que la Administración restrinja los alcances de dicha opinión a los casos en que una edificación es destruida en su integridad.
- En el escrito ampliatorio presentado el 30 de marzo de 2011 incide en que los bienes dados de baja no podían reutilizarse y la única manera de retirarlos de la edificación era mediante su destrucción, no siendo aceptable que la Administración reste fehcencia a la carta del supervisor del proyecto —que confirma la destrucción de los bienes— por no contar con firma legalizada.

 4



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

- En los alegatos, además de reiterar lo señalado, deduce la nulidad de la resolución apelada por haber incorporado un nuevo fundamento al reparo, cual es la falta de acreditación de la destrucción de los inmuebles cuyo valor pendiente de depreciación se pretende deducir, siendo que tal actuación infringe lo dispuesto por el artículo 127° del Código Tributario.

## Derechos antidumping

- Los derechos antidumping forman parte del costo de los productos importados, de acuerdo con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 2, toda vez que son desembolsos necesarios en los que legalmente tiene que incurrir el importador para nacionalizar los bienes (existencias), sin lo cual no podría ponerlos en condiciones aptas para su comercialización. Siendo costo y no gasto, no resulta aplicable a los derechos antidumping lo previsto en el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Los derechos antidumping no califican, en estricto, como multas, debido a que su imposición no responde a la comisión de una falta administrativa del importador y tampoco pretenden evitar una conducta proscrita o ilícita por el legislador, sino, más bien, son un reajuste económico al precio de los bienes importados como una medida de defensa comercial. Asimismo, no observan los principios de la potestad sancionadora administrativa de legalidad, debido procedimiento y tipicidad para ser considerados multas.
- El artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, que califica los derechos antidumping como multas, excede la potestad reglamentaria del Presidente de la República, al desnaturalizar el concepto establecido en su ley de creación, por lo que aquella norma es inconstitucional, vulnerando con ello otros principios constitucionales previstos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú.
- Dado que los derechos antidumping no son multas como señala el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, el Tribunal Fiscal debe inaplicar dicha norma en el presente caso, por resultar ilegal e inconstitucional.
- En los alegatos señala que, en aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, debe analizarse si, atendiendo a su verdadera naturaleza, los derechos antidumping califican como multas, a pesar de lo dispuesto normativamente, reiterando además que constituyen un costo y no un gasto.

## Modificación de coeficientes

- No está conforme con la determinación de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en función de lo establecido en los valores girados por dicho tributo de los ejercicios 2004 y 2005, toda vez que dichos actos fueron impugnados.
- En los alegatos menciona que respecto de tales actos se encuentra en trámite una demanda contencioso administrativa, por lo que la reliquidación de los pagos a cuenta debe efectuarse teniendo en cuenta lo que se resuelva sobre dicha demanda.

Que por su parte, la Administración señala los siguientes fundamentos:

## Gastos imputados a la asociación en participación

- Según el contrato de asociación y participación (CAP) suscrito por el recurrente (asociado), su objeto fue la promoción y colocación de la recurrente para incrementar la venta de sus productos mediante el uso de dicha tarjeta, siendo que, si (asociante) y la recurrente entre los clientes de

M  
J  
5  
N



# Tribunal Fiscal

Nº 10925-1-2019

bien la utilidad a distribuir como resultado del negocio se realizó sobre los ingresos y gastos financieros asociados al financiamiento de los productos adquiridos con la [redacted] es evidente que en el marco de dicho contrato se realizaron otros gastos, como los que fueron materia de reparo.

- En efecto, tanto los gastos por publicidad que promocionaron la venta de los productos de la recurrente con el uso de la [redacted] así como los mayores gastos de comisión mercantil por las ventas de productos con la indicada tarjeta, fueron gastos que llevaron a cumplir el objetivo del negocio del CAP, esto es, el incremento de la venta de productos mediante la [redacted]
- Asimismo, el contrato estableció que el [redacted] asumiría todos los gastos relativos a costos directos o indirectos, según sea el caso, derivados del negocio, de lo que resulta que los gastos reparados (publicidad, comisión mercantil y campaña «Rojo es gratis») debieron ser asumidos por el citado banco, en su calidad de asociante, y no por la recurrente.
- El gasto por publicidad observado se origina en las publicaciones de avisos y encartes contratadas a [redacted] siendo materia de reparo solo la publicidad para publicitar la venta de los productos de la recurrente a través de la utilización de la [redacted] en tanto ello tiene relación con el negocio del CAP y, por tanto, tal gasto debió ser asumido por el [redacted]
- Para determinar el monto del gasto por publicidad que debió asumir el [redacted] en la fiscalización se tuvo en cuenta un informe de la [redacted] que fue elaborado sobre una muestra de los avisos y encartes publicados en mayo y agosto de 2006. Sin embargo, la recurrente presentó en la reclamación un informe de la [redacted] que tuvo en consideración el total de avisos y encartes para determinar la porción de cada publicación que debía asumir al [redacted] En tal sentido, en virtud de la facultad de reexamen, reliquidó el monto del reparo, según la metodología del citado informe, precisando que no reconoce las refacturaciones a los proveedores por apoyo publicitario y que disminuyen el gasto atribuible al [redacted] toda vez que no está acreditado que tales refacturaciones obedezcan a un traslado de gastos a los proveedores o que correspondan a productos relacionados con ventas exclusivas con la [redacted] y porque existieron otros gastos que fueron pasibles del apoyo publicitario.
- El gasto reparado por comisiones mercantiles corresponde a los pagos que la recurrente efectuó a sus tiendas departamentales en la parte de la mayor comisión que dichas tiendas pagaron a su personal por las ventas de los productos de la recurrente con el uso de la [redacted] dado que tales comisiones pagadas por la recurrente tuvieron relación con el negocio del CAP y, por tanto, debieron ser asumidas por el [redacted]
- El monto del gasto por comisión mercantil que debió asumir el [redacted] fue determinado por la diferencia entre el reconocimiento del mayor pago de las comisiones efectuadas por las tiendas departamentales por la venta de productos con la [redacted] respecto del pago de las comisiones que las tiendas efectuaron por la venta de productos sin la indicada tarjeta, por lo que es equivocada la metodología empleada por el informe de la [redacted] que presentó la recurrente en la reclamación, que calculó el monto del reparo como si se tratara de una distribución de gastos del total de las comisiones pagadas por ventas con [redacted] entre la recurrente y el banco.
- El gasto reparado de la campaña «Rojo es gratis» corresponde a los premios otorgados a los clientes de la recurrente que fueron originados por las compras que realizaron exclusivamente con la [redacted] en tanto ello tiene relación con el negocio del CAP y, por tanto, tal gasto debió ser asumido por el [redacted] La referida campaña consistió en la posibilidad que tenía un cliente de la recurrente que efectuó una compra con la [redacted] para obtener un vale de consumo por el importe pagado con la tarjeta, siendo que ello no estuvo contemplado en el CAP como una obligación que debía asumir la recurrente, como ella alega.

[redacted] [redacted] [redacted] 6 [redacted]



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

## Amortización de intangibles

- De acuerdo con el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, concordado con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento, la cesión de forma definitiva de activos intangibles de duración limitada, como el *software*, pueden deducirse como gasto o amortizarse, mientras que por su cesión en uso solo podrán deducirse como gasto, al ser calificados como regalías, de acuerdo con el artículo 27° de la precitada ley.
- Las 85 licencias de uso del *software* adquiridas por a refacturado luego a la recurrente, solo implicó el derecho de uso del *software*, por lo que el desembolso efectuado por su adquisición debe tratarse como una regalía y no como un activo intangible de duración limitada.
- El servicio de implementación prestado por que estaría asociado al *software* no debe ser tratado como costo de un activo intangible, dado que la adquisición de la licencia de uso del indicado *software* califica como regalía, por lo que la deducción del desembolso por el aludido servicio debió efectuarse como gasto.
- La recurrente no acreditó que la Proforma Invoice N° 3-2005 corresponda a la segunda parte de la adquisición de las 85 licencias de uso del *software* adquiridas por a por lo que la amortización observada no tiene sustento.
- Las 23 licencias de uso del *software* que la recurrente adquirió a solo implicó el derecho de uso del *software*, por lo que el desembolso efectuado por la adquisición debe tratarse como una regalía y no como un activo intangible de duración limitada.
- El servicio de implementación prestado por que estaría asociado al *software* según el contrato suscrito entre dicha empresa y la recurrente, no debe ser tratado como costo de un activo intangible, dado que la adquisición de una licencia de uso de *software* califica como regalía, por lo que la deducción del desembolso por el aludido servicio debió efectuarse como gasto y la recurrente no acreditó el devengo de dicho gasto en el ejercicio fiscalizado.
- La recurrente no exhibió el contrato o convenio relativo a la adquisición de las 110 licencias de uso del *software* siendo que, en todo caso, la adquisición de una licencia de uso de *software* califica como regalía, por lo que la deducción del desembolso observado debió efectuarse como gasto y no ser amortizado. Además, la recurrente no acreditó la fecha desde la cual tales licencias fueron utilizadas en la generación de rentas gravadas.
- El servicio de consolidación de información financiera prestado por estaría asociado al *software* por lo que, dado que la adquisición de una licencia de uso de *software* califica como regalía, dicho servicio no forma parte del costo de un activo intangible y procedería su deducción como gasto; no obstante, dicho servicio devengó en el ejercicio 2005 y no está acreditada su vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente.
- Si bien en el se estableció que y la recurrente desarrollarían un *software* que sería propiedad de ambas, la documentación presentada evidencia que adquirió una licencia de uso del *software* de por el cual la primera mencionada contrató servicios de implementación de dicho *software* para ella en Chile y para la recurrente en Perú, de lo que se tiene que el desembolso efectuado por la recurrente fue por una licencia de uso de *software*, correspondiéndole el tratamiento tributario de una regalía y no de un activo intangible de duración limitada. Asimismo, la recurrente no presentó documentación que permita verificar los costos distribuidos entre ella y y, en todo caso, tampoco acreditó la condición del «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, entendida como una



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

obligación efectivamente cancelada.

- Las licencias de uso del *software* que adquirió la recurrente solo implicó el derecho de uso del *software*, por lo que el desembolso efectuado por dicha adquisición debe tratarse como una regalía y no como un activo intangible de duración limitada. Además, la recurrente no acreditó la fecha desde la cual tales licencias fueron utilizadas en la generación de rentas gravadas.
- No está acreditado que el proyecto «Software de Abastecimiento» califique como un *software* y tampoco que sea un activo intangible según lo previsto por la NIC 38, dado que no cumple el requisito del control sobre el activo, puesto que el acuerdo suscrito con y no contiene cláusulas relativas a la propiedad del aludido proyecto. Asimismo, la recurrente no acreditó la condición del «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## Baja de activos

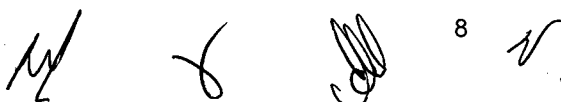
- De la documentación presentada en fiscalización se aprecia que los bienes dados de baja y deducidos por su valor pendiente de depreciación corresponden a los acabados que fueron desmontados para una remodelación y ampliación en la tienda de la recurrente.
- El desmontaje de los bienes dados de baja no implica su demolición o destrucción para la construcción de un nuevo inmueble, ni la destrucción de los acabados de tales bienes de los que no se obtendrá beneficios económicos futuros.
- La carta del supervisor del proyecto que señala que el proceso constructivo incluyó la demolición del patio de comidas y la demolición y reconstrucción de los acabados de la tienda y su mobiliario, no se condice con lo que mencionan las valorizaciones y las facturas emitidas, siendo que dicha carta no está legalizada, por lo que su fecha no es fehaciente, la que además es posterior al inicio de los trabajos.
- En tal sentido, los bienes dados de baja no corresponden a una edificación demolida íntegramente para construir una edificación nueva y no está acreditado que la recurrente se hubiera desappropriado de tales bienes que le permiten obtener beneficios económicos futuros.

## Derechos antidumping

- Los derechos antidumping constituyen multas de carácter administrativo que establece la Comisión de Dumping y Subsidios del INDECOPI, de conformidad con el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM.
- Siendo multas de carácter administrativo, los derechos antidumping no forman parte del costo de adquisición de los bienes importados a que se refiere el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, por cuanto no constituyen una contraprestación pagada por los bienes adquiridos ni un gasto necesario para colocarlos en condiciones de uso, enajenación o aprovechamiento económico.
- Asimismo, al ser multas aplicadas por el sector público nacional, los derechos antidumping no constituyen gasto deducible, de conformidad con el inciso c) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta.

## Modificación de coeficientes

- Al haberse emitido valores que modificaron la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, correspondía calcular los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de

 8





# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

enero a diciembre de 2006, teniendo en cuenta la determinación contenida en tales actos, los que resultan válidos en tanto no se haya declarado su invalidez.

Que de lo actuado se tiene que:

Como resultado del procedimiento de fiscalización iniciado a la recurrente mediante Carta N° y Requerimiento N° notificados el 29 de enero de 2009 (fojas 14110, 14111, 14236 y 14237), la Administración emitió los siguientes valores: (i) Resolución de Determinación N° por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 16305 a 16383); (ii) Resoluciones de Determinación N° por pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006 (fojas 16384 a 16399); (iii) Resoluciones de Determinación N° por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 (fojas 16400 a 16434); y (iv) Resoluciones de Multa N° por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculada con los tributos y periodos mencionados (fojas 16435 a 16484).

De acuerdo con los argumentos expuestos por la recurrente en la instancia de apelación, corresponde a este Tribunal emitir pronunciamiento sobre los aspectos que se desarrollan a continuación<sup>1</sup>.

A tal efecto, cabe tener presente que en virtud del convenio de estabilidad jurídica celebrado con el Estado Peruano el 10 de diciembre de 1998, la legislación del Impuesto a la Renta aplicable a la recurrente es la aprobada por el Decreto Legislativo N° 774 y demás normas vigentes a la indicada fecha (fojas 13976 a 13978), lo cual no es un aspecto discutido por las partes.

## 1. Gastos imputados a la asociación en participación

Según el punto 5 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N°, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 16306 a 16326), la Administración reparó los gastos por publicidad en el diario, comisiones mercantiles y campaña «Rojo es gratis», registrados en las Cuentas 6370010301, 6320010101 y 6370010609, por respectivamente<sup>2</sup>, al considerar que dichos gastos corresponden al contrato de asociación en participación celebrado por la recurrente y el por lo que debieron ser asumidos por este último en su calidad de asociante.

Por la misma razón, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2006, por, vinculado al gasto por publicidad en el diario así como el crédito fiscal de enero a diciembre de 2006, por: vinculado al gasto por comisiones mercantiles, según se aprecia del punto 1 del Anexo 04 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 16400 a 16419)<sup>3</sup>.

Cabe señalar que en la instancia de reclamación, mediante la resolución apelada, la Administración reliquidó el monto del reparo al gasto por publicidad en el diario de

<sup>1</sup> A título ilustrativo, cabe mencionar que la resolución apelada levantó los reparos impugnados en la reclamación referidos a cargas financieras relacionadas al ajuste de cuotas *leasing* no registradas como costo del activo fijo adquirido mediante arrendamiento financiero y error en la determinación por pérdida en la diferencia de cambio. Asimismo, mantuvo la deducción solicitada en la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades, derivada de los reparos aceptados mediante una declaración jurada rectificatoria y los reparos no aceptados contenidos en la Resolución de Determinación N°.

<sup>2</sup> El detalle de los gastos reparados figura en los Anexos N° 02, 04 y 06 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 6036, 6039 y 6041 a 6045).

<sup>3</sup> El detalle del crédito fiscal reparado figura en los Anexos N° 03 y 05 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 6037, 6038 y 6040).

9



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

así como su incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de mayo de 2006, de (fojas 16805 y 16827 vuelta a 16828 vuelta)<sup>4</sup>.

La controversia en este caso consiste en determinar si los gastos reparados forman parte del contrato de asociación en participación y, por tanto, si debieron ser asumidos por el en su calidad de asociante, siendo que, de ser así, debe establecerse si es correcto el monto de los gastos que fueron atribuidos al mencionado contrato.

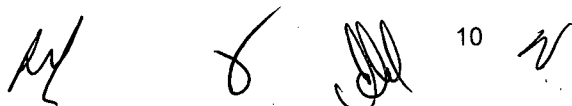
En cuanto al primer extremo materia de análisis, se aprecia de las conclusiones arribadas en el valor impugnado y la resolución apelada (fojas 16307 y 16829) que la Administración considera que los gastos reparados deben formar parte del contrato de asociación en participación por los siguientes fundamentos:

- El objeto del contrato fue la promoción y colocación de la entre los clientes de la recurrente para incrementar la venta de los productos de sus tiendas departamentales a través del uso de dicha tarjeta.
- Si bien el contrato previó que la liquidación y distribución de los resultados del negocio solo consideran los gastos financieros asociados al financiamiento de los productos adquiridos con la es evidente que se realizaron otros gastos con la finalidad de cumplir el objeto del contrato.
- La publicidad contratada por la recurrente en el diario materia de reparo está referida solo a la venta de sus productos con la y tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato, esto es, incrementar las ventas de tales productos mediante su compra con la tarjeta.
- El reparo al gasto por la mayor comisión mercantil que pagó la recurrente por las ventas de sus productos con la en comparación con la comisión mercantil que pagó por las ventas efectuadas sin dicha tarjeta, obedece a que dicho gasto tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato.
- La campaña «Rojo es gratis» consistió en premios que otorgó la recurrente a sus clientes que compraron productos con la por lo que dicho gasto tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato.
- Aun cuando los resultados del negocio fueron obtenidos en función de los ingresos y gastos financieros asociados a la venta de productos con la el contrato estableció que el como asociante, asumiría todos los gastos relativos a costos directos o indirectos derivados del negocio, así como las obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, de lo que se tiene que los demás gastos que se efectuaran para llevar a cabo el negocio —como los gastos reparados— debían ser asumidos por el y no por la recurrente.

Según el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Legislativo N° 774, aplicable a la recurrente, 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 la mencionada ley.

Por su parte, el inciso a) del artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 950, vigente en los periodos acotados, señala que solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun

<sup>4</sup> La reliquidación efectuada figura en los Anexos N° 01 y 02 del informe que sustenta la resolución apelada (fojas 16797 a 16803).

 10



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

De acuerdo con las normas citadas, para que un gasto sea deducible para efecto del Impuesto a la Renta y otorgue derecho al crédito fiscal, debe cumplir con el principio de causalidad, que es la relación existente entre el egreso y la generación de la renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, criterio expuesto por este Tribunal en las Resoluciones N° 02791-5-2010 y 06915-3-2010, entre otras.

De otro lado, según el artículo 438° de la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, se considera contrato asociativo a aquel que crea y regula relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas, en interés común de los intervinientes. El contrato asociativo no genera una persona jurídica, debe constar por escrito y no está sujeto a inscripción en el Registro.

El artículo 439° de la citada ley señala que las partes están obligadas a efectuar las contribuciones en dinero, bienes o servicios establecidos en el contrato. Si no se hubiera indicado el monto de las contribuciones, las partes se encuentran obligadas a efectuar las que sean necesarias para la realización del negocio o empresa, en proporción a su participación en las utilidades. La entrega de dinero, bienes o la prestación de servicios, se harán en la oportunidad, el lugar y la forma establecida en el contrato. A falta de estipulación, rigen las normas para los aportes establecidas en la presente ley, en cuanto le sean aplicables.

Según el artículo 440° de la mencionada ley, el contrato de asociación en participación es el contrato asociativo por el cual una persona, denominada asociante, concede a otra u otras personas, denominadas asociados, una participación en el resultado o en las utilidades de uno o de varios negocios o empresas del asociante, a cambio de determinada contribución.

El artículo 441° de la precitada ley dispone que el asociante actúa en nombre propio y la asociación en participación no tiene razón social ni denominación. La gestión del negocio o empresa corresponde única y exclusivamente al asociante y no existe relación jurídica entre los terceros y los asociados.

El artículo 444° de la ley antes citada establece que, salvo pacto en contrario, los asociados participan en las pérdidas en la misma medida en que participan en las utilidades y las pérdidas que los afecten no exceden el importe de su contribución. Se puede convenir en el contrato que una persona participe en las utilidades sin participación en las pérdidas así como que se le atribuya participación en las utilidades o en las pérdidas sin que exista una determinada contribución.

De otro lado, el artículo 168° del Código Civil de 1984 señala que el acto jurídico debe ser interpretado de acuerdo con lo que se haya expresado en él y según el principio de la buena fe, en tanto que el artículo 169° dispone que las cláusulas de los actos jurídicos se interpretan las unas por medio de las otras, atribuyéndose a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas, siendo que el artículo 170° del mismo cuerpo legal prevé que las expresiones que tengan varios sentidos deben entenderse en el más adecuado a la naturaleza y al objeto del acto.

Obra en autos el Contrato de Asociación en Participación de 1 de junio de 2002, suscrito por \_\_\_\_\_ en calidad de asociante, y la recurrente, en calidad de asociado (fojas 5710 a 5722). Según indica la Cláusula Primera, el \_\_\_\_\_ es una empresa del sistema financiero que se dedica al otorgamiento y colocación de créditos directos e indirectos, así como a la colocación y administración de tarjetas de crédito, especialmente la tarjeta de crédito utilizada en la cadena de tiendas que administra la recurrente (\_\_\_\_\_). Por su parte, la misma cláusula señala que la recurrente es una sociedad cuyo objeto social consiste en la comercialización de prendas de vestir

<sup>5</sup> Denominación que tanto la recurrente como la Administración han utilizado para el análisis del presente reparo, por lo que es empleada igualmente en la presente resolución.

11



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

en general y productos para la decoración y alhajamiento (sic) del hogar en locales comerciales especialmente organizados bajo la modalidad de tiendas por departamentos.

La Cláusula Cuarta del contrato señala que el contrato de asociación en participación que las partes celebran está regido por las estipulaciones que contiene y, supletoriamente, por las disposiciones que sobre la materia contiene la Ley General de Sociedades.

Según el numeral 3.7 de la Cláusula Tercera del contrato, el negocio es definido como el negocio conjunto que pretenden implementar las partes y que es objeto del contrato, el cual consiste en la realización conjunta de determinadas actividades con la finalidad de promocionar y colocar la entre los clientes<sup>6</sup> y, simultáneamente, incrementar la venta de los productos mediante su adquisición a través de la

Los numerales 5.1 a 5.3 de la Cláusula Quinta señalan que el asumirá la dirección y ejecución del negocio, quedando limitada su actividad a lo estipulado en el contrato, la Ley General de Sociedades y demás normas legales aplicables, en tanto que la recurrente contribuirá con el mercado objetivo de clientes en la forma y condiciones señaladas y tendrá a su cargo las demás obligaciones establecidas en el contrato, la Ley General de Sociedades y demás normas legales aplicables; asimismo, la responsabilidad derivada de la dirección y ejecución del negocio será asumida íntegra y exclusivamente por el

La Cláusula Sexta del contrato establece que la recurrente se obliga a desembolsar un aporte en efectivo de <sup>7</sup> y que el no se encuentra obligado a realizar aporte alguno de dinero o bienes, conviniéndose en que la recurrente obtendrá una participación en los resultados del negocio conforme a lo detallado en la Cláusula Séptima.

La Cláusula Séptima, modificada por la Quinta Adenda suscrita el 12 de noviembre de 2004 (fojas 5696 y 5697), estipula que cada una de las partes participará en los resultados del negocio (utilidades netas) en una proporción del 50%, fijada en función del aporte en efectivo de la recurrente y el monto del capital social del a la fecha de celebración del contrato. Asimismo, establece que la participación en los resultados se producirá únicamente sobre los consumos con tarjetas de crédito que se realicen en las Tiendas.

La Cláusula Octava, modificada por la Cuarta Adenda suscrita el 30 de enero de 2004 (fojas 5698 a 5700), establece la metodología para determinar el resultado del negocio (utilidades netas o pérdidas). Así, el numeral 8.1 señala que, respecto de cada mes, los ingresos financieros estarán compuestos por los intereses que se devenguen por el financiamiento del precio de los productos adquiridos por los clientes con la más los portes que se originen por el envío de los estados de cuenta a los clientes en la proporción que corresponda al precio de dichos productos. El numeral 8.2 dispone que a los ingresos financieros indicados deberá restarse las provisiones que deba hacer el según las normas que le sean aplicables y estén relacionadas con los financiamientos de los productos antes aludidos. Adicionalmente, el numeral 8.3 prevé que también deberá restarse los gastos financieros asociados a los financiamientos de los aludidos productos, calculados de la forma indicada en el referido numeral. Por último, el numeral 8.4 señala que la liquidación de los resultados de la asociación en participación se realizará tomando en consideración las cifras que aparecen en los estados financieros del

<sup>6</sup> Según el numeral 3.1 de la citada Cláusula Tercera, los clientes son las personas naturales o jurídicas que adquieren bienes y servicios en las Tiendas, las que son definidas en el numeral 3.12 como las en donde se comercializan los Productos, los que a su vez son definidos en el numeral 3.9 como los bienes y servicios que se comercializan en las Tiendas.

<sup>7</sup> Importe según la Tercera Adenda al Contrato de Asociación en Participación, suscrita el 12 de mayo de 2003 (fojas 5701 a 5703).

 12 



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

La Cláusula Décimo Tercera, modificada por la Quinta Adenda antes mencionada (foja 5696), dispone que, sin perjuicio de lo dispuesto en la Cláusula Octava, el [redacted] asumirá todos los gastos relativos a costos directos e indirectos, según sea el caso, derivados del negocio, así como las obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, al Estado Peruano, entidades bancarias y financieras en particular, proveedores, prestadores de servicios personales contratos y cualquier otra persona natural o jurídica.

De las cláusulas citadas del contrato de asociación en participación se aprecia que el negocio consistió en la promoción y colocación de la [redacted] con la finalidad de que los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente adquieran productos a través del financiamiento que obtengan con el uso de la [redacted] estableciéndose que el [redacted] en su calidad de asociante, asumiría la dirección y ejecución del negocio, así como todos los gastos relativos a los costos directos e indirectos derivados del negocio y obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, siendo que, a cambio del aporte dinerario efectuado por la recurrente, en su calidad de asociado, participaría en los resultados del negocio, los cuales estarían compuestos por los ingresos provenientes del financiamiento del precio de los productos adquiridos por los clientes con la [redacted] más los portes por el envío de los estados de cuenta, menos las provisiones aplicables y gastos vinculados al mencionado financiamiento.

De lo señalado se establece que la finalidad del negocio concertado entre la recurrente y el [redacted] con la asociación en participación fue la generación de ingresos a partir de los financiamientos que otorgara el [redacted] a los clientes que adquirieran productos en las tiendas departamentales de la recurrente a través de la utilización de la [redacted] finalidad que guarda coherencia con la forma en que las partes acordaron la determinación de los resultados (ganancias o pérdidas) del negocio, que básicamente consistió en la compensación de los ingresos y los gastos vinculados exclusivamente con los financiamientos otorgados.

Si bien, como señala la Administración, las compras de productos en las tiendas departamentales por parte de los clientes con el uso de la [redacted] puede originar el incremento de las ventas de la recurrente, de lo expresado en el contrato antes citado no se concluye que ello haya sido el negocio concertado por las partes ni su finalidad.

En efecto, de la lectura concordada de las cláusulas del contrato se aprecia que el negocio consistió, como se ha señalado, en promocionar y colocar la [redacted] a los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente para que estos adquieran productos de dichas tiendas a través de los financiamientos que obtuvieran con el uso de la tarjeta, de manera que los resultados del negocio estarían dados por los intereses generados por tales financiamientos.

En ese sentido, carece de sustento lo afirmado por la Administración en el sentido que el negocio del contrato consistió en el incremento de las ventas de la recurrente a través del uso de la [redacted]

Abona a lo expresado el hecho que el negocio del contrato, en los términos señalados, es afín a la actividad del [redacted] consistente en otorgar y colocar créditos, así como colocar y administrar tarjetas de crédito, puesto que, dada su condición de asociante en el contrato de asociación en participación, le corresponde única y exclusivamente la gestión del negocio, tal como prevé la Cláusula Quinta del contrato, en concordancia con la norma contenida en el artículo 441° de la Ley General de Sociedades.

En cuanto a que es evidente que se realizaron o debían realizarse otros gastos con la finalidad de cumplir el objeto del contrato, con independencia de que la liquidación y distribución de los resultados del negocio solo consideraría los gastos asociados al financiamiento de los productos adquiridos con la [redacted] cabe indicar que tal aseveración de la Administración no tiene sustento en lo expresado en el contrato de



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

asociación y participación materia de análisis, toda vez que, como se reitera, el negocio concertado por las partes consistió en promover y colocar la a los clientes de las tiendas departamentales de la recurrente para que adquieran productos a través del financiamiento que obtuvieran con el uso de la de ahí que las mismas partes hayan establecido en la Cláusula Octava del contrato que los ingresos del negocio provendrían de los intereses de los financiamientos otorgados, habiendo pactado, asimismo, que los resultados del negocio estarían dados luego de descontar a los indicados ingresos los gastos asociados a los financiamientos otorgados.

Como se aprecia, tanto la recurrente y el establecieron en forma expresa cuáles serían los ingresos y gastos a tener en cuenta para determinar los resultados del negocio y, por tanto, del contrato de asociación en participación, por lo que mal hace la Administración al concluir que, ante la existencia de gastos distintos que a su consideración podrían tener vinculación con el negocio, por coadyuvar al cumplimiento de su finalidad, tales gastos debieron atribuirse como propios del contrato, toda vez que ello excede los alcances del contrato y, por consiguiente, de la voluntad de las partes, lo que no puede desconocer la Administración.

Del mismo modo, el hecho que la Cláusula Décimo Tercera del contrato haya establecido que el asumiría todos los gastos relativos a costos directos e indirectos derivados del negocio, así como las obligaciones de cualquier naturaleza asumidas frente a terceros, no es una razón válida que habilite a la Administración para considerar a gastos distintos de los previstos en la Cláusula Octava como gastos propios del negocio concertado por las partes, puesto que ello también excedería los alcances del contrato, dado que lo estipulado en la Cláusula Décimo Tercera fue sin perjuicio de lo previsto en la Cláusula Octava, debiendo entenderse en todo caso que lo pactado en la Cláusula Décimo Tercera obedece, en atención a la voluntad de las partes, a la condición de asociante que el tiene en el contrato, correspondiéndole por tanto la gestión del negocio, en concordancia con la norma contenida en el artículo 441° de la Ley General de Sociedades.

Del análisis precedente se tiene que los gastos atribuibles al contrato de asociación en participación materia de análisis, atendiendo al negocio concertado por las partes y el procedimiento establecido para determinar sus resultados, son los gastos asociados a los financiamientos otorgados a los clientes que adquirieron productos en las tiendas departamentales de la recurrente a través del uso de la , así como las provisiones que por dichos financiamientos le corresponda efectuar al en cumplimiento de las normas que le sean aplicables.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde analizar a continuación cada uno de los gastos reparados por la Administración.

## - Gastos de publicidad en el diario

El gasto por publicidad materia de reparo<sup>8</sup> corresponde a las publicaciones de encartes adjuntos al diario y avisos publicados en las páginas de dicho diario, contratadas a , en la parte que según la Administración estuvo referida a la venta de los productos de la recurrente con la toda vez que esta parte de la publicidad tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato, consistente en el incremento de las ventas de tales productos a través de su compra con la mencionada tarjeta.

Obra en autos el Contrato de Servicios Publicitarios N° MM-180-2006 (fojas 5361 a 5369), del que se constata que la recurrente y el en forma conjunta, contrataron a servicios publicitarios consistentes, entre otros, en avisos publicitarios impresos en

<sup>8</sup> De acuerdo con la reliquidación efectuada en la instancia de reclamación que se muestra en los Anexos N° 01 y 02 del informe que sustenta la resolución apelada (fojas 16797 a 16803).

 14 



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

páginas del diario y encartes publicitarios que serían vendidos junto con dicho diario.

Según explicó la recurrente<sup>9</sup> y no es discutido por la Administración<sup>10</sup>, las partes establecieron que toda aquella publicidad relativa a descuentos exclusivos con la sería asumida por el (por ejemplo, el «cierra puertas de »), mientras que la publicidad asumida por ella (la recurrente) sería la dirigida a la venta de los productos de sus tiendas departamentales, obrando en autos el «Estado de Cuenta Consumos Multimedios», emitido por que detalla el monto facturado a la recurrente por su parte de la publicidad contratada (fojas 5349 a 5360).

También se tiene en autos los encartes publicados con el diario durante el ejercicio 2006 (fojas 3664 a 5110 y 5419 a 5447), así como los avisos publicados en las páginas de dicho diario en el mismo ejercicio (fojas 5111 a 5291), de los que se aprecia la publicidad de los productos comercializados por la recurrente en sus tiendas departamentales, figurando en algunos casos la promoción de la venta de dichos productos con la

De lo expuesto se aprecia que la publicidad contratada por la recurrente tuvo por finalidad promocionar la venta de los productos que ofrece en sus distintas tiendas departamentales, con independencia de que la venta sea realizada con el uso de la En cualquier caso, resulta evidente que la referida publicidad no corresponde a un gasto financiero que sea atribuible al negocio del contrato de asociación en participación materia de autos, en los términos que fueron pactados por las partes contratantes, según lo analizado anteriormente.

Siendo que el gasto por publicidad incurrido por la recurrente no es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación materia de análisis, la conclusión de la Administración en sentido contrario para desconocer la deducibilidad de dicho concepto carece de sustento.

Sin perjuicio de ello, a título ilustrativo cabe indicar que en las Resoluciones N° 06539-5-2004 y 02119-3-2018, entre otras, este Tribunal ha establecido, en atención al principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, que los gastos de las empresas destinados a promocionar la venta de sus productos son propios de su giro, por lo que podrían ser deducidos de la renta bruta de tercera categoría.

Asimismo, en la Resolución N° 01275-2-2004 este mismo colegiado ha señalado que no existe en la Ley del Impuesto a la Renta ni en su reglamento norma que obligue a los contribuyentes a adoptar un determinado criterio técnico para la participación en los gastos, bastando únicamente que se cumpla con el principio de causalidad, que el gasto sea necesario y que se encuentre sustentado en comprobantes de pago emitidos de acuerdo con la legislación de la materia, para que el gasto sea deducible.

De acuerdo con los criterios expuestos, toda vez que la promoción de los productos comercializados en las tiendas departamentales para su compra por los clientes con la es beneficioso tanto para la recurrente (por la venta de sus productos) como para el (por el uso de la los gastos por la publicidad contratada cumplen el principio de causalidad, resultando lógico y razonable que tales gastos hayan sido asumidos por ambas partes, siendo irrelevante la proporción asumida por cada una de ellas.

## - Gastos por comisiones mercantiles

El gasto reparado por comisiones mercantiles consiste en el monto calculado por la Administración de los pagos que la recurrente efectuó a sus tiendas departamentales en la parte de las mayores comisiones

<sup>9</sup> Como se advierte del recurso de reclamación (foja 16191).

<sup>10</sup> Como se advierte de la resolución apelada (foja 16829 vuelta).



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

que dichas tiendas pagaron a su personal por la venta de productos con la

Según la Administración<sup>11</sup>, el pago de mayores comisiones por la venta de productos con la respecto de las comisiones pagadas por la venta de productos sin dicha tarjeta tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato, consistente en el incremento de las ventas de tales productos a través de su compra con la

Obra en autos los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas (fojas 3540 a 3639) en virtud de los cuales las tiendas departamentales<sup>12</sup> se comprometieron a prestar diversos servicios a la recurrente, entre ellos, el servicio de administración de tiendas, consistente en la administración de todas las actividades de venta de la mercadería de la recurrente, siendo que, para poder llevar a cabo dicho servicio, las tiendas debían colocar personal capacitado dentro de los puntos de venta y de atención al público. En contraprestación, la recurrente se obligó a pagar a las tiendas una retribución mensual por el monto de todos los costos y gastos mensuales incurridos en la prestación de los servicios contratados, más un margen de utilidad del 2% sobre dicho monto.

Entre los costos que debía reconocer la recurrente por la prestación de los servicios se encuentran los costos de personal, entendidos como los costos incurridos por las tiendas referentes al personal propio o subcontratado requerido para poder llevar a cabo la ejecución de los servicios debidos a la recurrente. Incluye también los costos en que las tiendas incurrieran para recibir de terceros servicios de recursos humanos para el mantenimiento de un mejor control y administración del personal involucrado en la venta de los productos de la recurrente.

De la revisión a la Cuenta 62 «Cargas de personal» de los balances de comprobación mensual de las tiendas departamentales y de lo informado por la recurrente<sup>13</sup>, la Administración verificó que dichas tiendas pagaron mayores comisiones a su personal por las ventas de productos con la en comparación con las comisiones pagadas por las ventas de productos sin dicha tarjeta, de lo cual estimó que la recurrente asumió el pago de estas mayores comisiones al efectuar el pago de las retribuciones acordadas con las tiendas departamentales en los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas, lo que consideró es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación.

De lo expuesto se aprecia que las retribuciones que pagó la recurrente a sus tiendas departamentales obedecieron al cumplimiento de una obligación contractual establecida en los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas, según la cual dichas retribuciones serían determinadas en función de los costos totales en que incurrieran las tiendas por la prestación de los servicios, entre ellos, los costos de personal, que incluyeron las comisiones que las tiendas pagaron a su personal por la venta de los productos que comercializa la recurrente.

Que el costo de personal incurrido por las tiendas comprendiera un mayor pago de comisiones por la venta de productos con la no permite concluir que la recurrente hubiera asumido un gasto que corresponda al contrato de asociación en participación, toda vez que, como se ha señalado, los gastos atribuibles al citado contrato eran los gastos asociados a los financiamientos que otorgara el a los clientes de la recurrente por la compra de productos con el uso de la no calificando como tales el aludido mayor pago de comisiones por la venta de productos con la el cual, por el contrario, constituyó un componente para determinar las retribuciones que la recurrente se encontraba obligada a pagar a las tiendas departamentales, en virtud de los Contratos de Comisión Mercantil de Ventas.

<sup>11</sup> Como se indica en la resolución apelada (foja 16826).

<sup>12</sup>

<sup>13</sup> Documentación que puede ubicarse en autos de fojas 2833 a 3663.





# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Siendo que el gasto por comisiones mercantiles observado no es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación materia de análisis, la conclusión de la Administración en sentido contrario para desconocer la deducibilidad de dicho concepto carece de sustento.

En adición, debe señalarse que dado que las retribuciones pagadas a las tiendas departamentales correspondieron a servicios asociados a la venta de los productos que comercializa la recurrente, aun cuando para su determinación se hayan reconocido o no mayores pagos de comisiones al personal por la venta de productos con la \_\_\_\_\_ no puede negarse que tales retribuciones cumplen el principio de causalidad, al ser gastos vinculados con la generación de rentas gravadas de la recurrente.

## - Campaña «Rojo es gratis»

El gasto reparado por la campaña «Rojo es gratis» corresponde al monto calculado por la Administración de los premios otorgados por la recurrente a sus clientes por la compra de sus productos con el uso de la \_\_\_\_\_, ya que considera que dicho gasto tuvo por finalidad cumplir el objeto del contrato de asociación en participación, que según la Administración consistió en el incremento de las ventas de los productos que comercializa la recurrente a través de su compra con la \_\_\_\_\_

Obra en autos la Guía Operativa N° \_\_\_\_\_ «Campaña Rojo es Gratis» (fojas 2823 a 2828), emitida por el Departamento de Ingeniería de Procesos de la recurrente, que describe la referida campaña como una promoción que consistió en que todos los clientes que realizaran sus compras con la \_\_\_\_\_ superiores a \_\_\_\_\_, tendrían la posibilidad de pasar por una aduana y presionar un botón que, en caso encendiera una luz roja, el cliente recibiría inmediatamente un vale cuyo monto sería igual monto pagado con la tarjeta.

Como se aprecia, el gasto incurrido por la campaña «Rojo es gratis» no es un gasto que corresponda al contrato de asociación en participación, toda vez que, como se ha señalado, los gastos atribuibles a dicho contrato eran los gastos asociados a los financiamientos que otorgara el \_\_\_\_\_ a los clientes de la recurrente por la compra de productos con el uso de la \_\_\_\_\_ no calificando como tales el gasto antes aludido.

Por el contrario, se advierte que los vales entregados a los clientes beneficiados con la campaña «Rojo es gratis» les permitió adquirir otros productos que comercializa la recurrente, lo que evidencia la vinculación que tuvo el gasto incurrido con la actividad generadora de rentas gravadas de la recurrente, por lo que cumple el principio de causalidad.

En tal sentido, siendo que el gasto reparado de la campaña «Rojo es gratis» no es un gasto atribuible al contrato de asociación en participación, la conclusión de la Administración en sentido contrario para desconocer la deducibilidad de dicho concepto carece de sustento.

De acuerdo con el análisis expuesto precedentemente, esta instancia concluye que los gastos reparados por publicidad, comisiones mercantiles y campaña «Rojo es gratis» no formaron parte del contrato de asociación en participación, por lo que carece de relevancia determinar si resultó correcto el monto de tales gastos establecidos por la Administración.

Cabe mencionar que en la hipótesis en la que los gastos reparados hubieran sido atribuibles al contrato de asociación en participación, estos debieron ser considerados en la determinación de los resultados del negocio (ganancias o pérdidas) que serían distribuidos a las partes (la recurrente y el \_\_\_\_\_), siendo que tal proceder, como hace hincapié la recurrente, no fue seguido por la Administración en la formulación del reparo materia de análisis.

En este orden de ideas, se tiene que el reparo a los gastos por publicidad, comisiones mercantiles y

17



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

campaña «Rojo es gratis», así como la incidencia de los dos primeros gastos en el reparo al crédito fiscal, no se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde levantar estos reparos y revocar la apelada en este extremo.

Estando a lo resuelto, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos planteados por la recurrente.

## 2. Amortización de intangibles

Según el punto 3 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 16333 a 16354), la Administración reparó los gastos registrados en la Cuenta 6820010101, por debido a que la recurrente no acreditó que tales gastos correspondan al precio pagado por la adquisición de activos intangibles de duración limitada, de acuerdo con el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

Cabe señalar que los gastos de la precitada Cuenta 6820010101 que fueron materia de revisión en la fiscalización figuran en el Anexo N° 7.3 del Requerimiento N° (foja 13410), siendo finalmente los gastos reparados los que se detallan en el Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2439 y 2440).

A continuación se analiza la procedencia del reparo a cada uno de dichos gastos, evaluando en cada caso si la resolución apelada adolece de nulidad, como alega la recurrente. A tal efecto, esta instancia tendrá en cuenta la legislación, criterios jurisprudenciales y normas contables que seguidamente se exponen.

El inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles las regalías, siendo que el primer párrafo del artículo 27° de la citada ley<sup>14</sup> establece que, cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica. El segundo párrafo del artículo citado dispone que se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

El artículo 16° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF<sup>15</sup> prevé que las transferencias de conocimientos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 27° de la ley son aquellas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial técnico o científico.

Por su parte, el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser

<sup>14</sup> Antes de su modificación el Decreto Legislativo N° 945.

<sup>15</sup> Antes de su modificación por el Decreto Supremo N° 134-2004-EF.

18



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de 10 años. La SUNAT, previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados. En el reglamento se determinarán los activos intangibles de duración limitada.

El inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta señala que para la aplicación del inciso g) del artículo 44° de la ley se tendrá en cuenta lo siguiente: 1) El tratamiento previsto por el aludido inciso g) respecto del precio pagado por activos intangibles de duración limitada, procederá cuando dicho precio se origine en la cesión de tales bienes, y no a las contraprestaciones pactadas por la concesión de uso o el uso de intangibles de terceros, supuestos que encuadran en la deducción a que se refiere el inciso p) del artículo 37° de la ley; 2) Se consideran activos intangibles de duración limitada a aquéllos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas, y los programas de instrucciones para computadoras (*software*). No se considera activos intangibles de duración limitada las marcas de fábrica y el fondo de comercio (*goodwill*); 3) En el caso de que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización solo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años; y 4) El tratamiento al que alude el numeral 1) antes citado solo procederá cuando los intangibles se encuentren afectados a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría.

En las Resoluciones N° 03430-5-2006, 00639-4-2010 y 09318-10-2015, entre otras, este Tribunal ha señalado que, a diferencia de los bienes del activo fijo tangibles, donde la legislación del Impuesto a la Renta prevé su depreciación como una forma de recuperar la pérdida del valor del bien, en el caso de bienes intangibles (aquéllos de naturaleza inmaterial), el tratamiento es distinto, pues en principio no se permite su deducción; no obstante, la ley establece excepciones para determinados intangibles, que pueden ser deducidos a opción del contribuyente como gasto o amortizados, siempre que sean de duración limitada por ley o por su naturaleza, y que sean comprados de terceros, no aportados.

De acuerdo con la legislación antes citada, aplicable al caso de autos, los programas de instrucciones para computadoras o *software* son considerados como activos intangibles de duración limitada, siendo que su utilización a través de una cesión en uso o su adquisición mediante una cesión definitiva son deducibles para efecto de determinar la renta neta, en el primer caso según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta (tratamiento dispensado para las regalías) y en el segundo caso según el inciso g) del artículo 44° de la misma ley (tratamiento aplicable a los activos intangibles de duración limitada), este último que prevé que el contribuyente puede optar por deducir el precio pagado como gasto en un solo ejercicio o amortizarlo proporcionalmente en un plazo máximo de 10 años.

Es del caso señalar que en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, el Tribunal Fiscal ha interpretado, en atención a las normas antes mencionadas, que los desembolsos efectuados por licencias de uso de *software* a perpetuidad, esto es, de duración sin fin o muy larga o incesante, no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, es decir, que su afectación en la determinación del Impuesto a la Renta será con arreglo a lo dispuesto por el inciso g) del artículo 44° de la ley que regula dicho tributo, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

De otro lado, en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, entre otras, este Tribunal ha establecido que el término «precio pagado», utilizado por el inciso g) del artículo 44° de la Ley del

19



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Impuesto a la Renta, debe entenderse que la adquisición del intangible sea a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago, siendo que una interpretación literal en el sentido que el aludido término se refiere al «precio efectivamente desembolsado» o «precio cancelado» generaría que, mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguno, a pesar que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 «Activos intangibles»<sup>16</sup> señala en su párrafo 18 que el reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple: (a) la definición de activo intangible (según los párrafos 8 a 17); y (b) los criterios para su reconocimiento (según los párrafos 21 a 23).

El párrafo 27 de la citada NIC indica que el costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende: (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. El párrafo 28 menciona como ejemplos de costos atribuibles directamente: (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Por su parte, el párrafo 66 de la anotada NIC prevé que el costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la empresa. Son ejemplos de costos atribuibles directamente: (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible; (b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible; (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles. En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

De otro lado, el artículo 103° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, establece que los actos de la Administración serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Asimismo, el artículo 129° de dicho código dispone 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.

En concordancia con dichas normas, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444<sup>17</sup>, de aplicación supletoria a los procedimientos tributarios, 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

El numeral 4 del artículo 3° de la precitada ley señala que la motivación es uno de los requisitos de validez del acto administrativo e implica que este debe estar debidamente motivado en proporción al

<sup>16</sup> Oficializada en el Perú mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 2 de marzo de 2005. Vigente en el ejercicio 2006 materia de autos.

<sup>17</sup> Actualmente dicha ley está recogida en el Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS.



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

contenido y conforme al ordenamiento jurídico. Según el numeral 6.1 del artículo 6° de la misma ley, la motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

En atención a las normas citadas, en las Resoluciones N° 10436-3-2010, 10927-3-2012 y 07578-8-2014, entre otras, este Tribunal ha señalado que la motivación del acto administrativo constituye un requisito de validez indispensable cuya omisión se encuentra sancionada con la nulidad, por cuanto su conocimiento por parte del contribuyente resulta fundamental para que pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa y cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos o sustentaron el pronunciamiento de la Administración, así como ofrecer los medios probatorios pertinentes.

Asimismo, en las Resoluciones N° 05060-5-2006, 04856-1-2007 y 08538-10-2016, entre otras, este colegiado 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.

De otro lado, según el artículo 127° del precitado Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisando que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

De acuerdo con la norma citada, en las Resoluciones N° 11285-1-2017 y 11381-1-2017, entre otras, este Tribunal ha establecido que si bien en la instancia de reclamación la Administración tiene la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, ello no la autoriza a incorporar nuevos fundamentos a los reparos formulados en la etapa de fiscalización, supuesto en el cual la resolución que resuelve la reclamación adolecería de nulidad, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario recogido en el vigente Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que establece que los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido.

## a) Licencias Oracle<sup>18</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (foja 16343), la amortización reparada de \_\_\_\_\_ corresponde al precio refacturado por \_\_\_\_\_ según Proforma Invoice N° 11-2004, por concepto de licencias \_\_\_\_\_ Según el Documento de Pedido N° \_\_\_\_\_ corresponde a la solicitud de 85 licencias del *software* \_\_\_\_\_ para ser utilizados en Chile y Perú. Asimismo, según el documento Definiciones y Reglas de Licenciamiento, las licencias no especifican un plazo, por lo que son de duración perpetua. Según el \_\_\_\_\_ otorga el derecho limitado a usar los programas, reservándose para sí toda titularidad y derechos de propiedad intelectual sobre los programas. En ese sentido, la Administración concluyó que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Según el análisis efectuado en la resolución apelada (fojas 16898 a 16900). la Administración estableció que la cesión de uso o licencia de uso adquirida por \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ cuyo costo fue asumido

<sup>18</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 9215 a 9236.



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

parcialmente por la recurrente para el uso del *software*, no implicó la transferencia de propiedad sino únicamente el derecho a usar el *software*, por lo que el pago que efectuó la recurrente (cuya amortización fue reparada) correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario dispensado para un activo intangible de duración limitada.

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada.

En cuanto a la procedencia del reparo, cabe señalar que, según lo verificado por la Administración y se constata de los documentos «Documento Pedido», «Definiciones y Reglas de Licenciamiento» y (fojas 9215 a 9225), el pago efectuado por la recurrente por el *software* obedeció a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que, siguiendo el criterio establecido en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, tal pago no constituye una regalía y, por tanto, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## b) Asesoría Habilis<sup>19</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (fojas 16342 y 16343), la amortización reparada de <sup>20</sup> corresponde al precio refacturado por según Proforma Invoice N° 04-2004, por concepto de «Desarrollo e Implementación de Sistemas», al no haber acreditado la recurrente el intangible a desarrollar ni exhibido el convenio o contrato por los servicios de por lo que la Administración concluyó que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

En la resolución apelada (fojas 16897 y 16898), la Administración señaló que, ante lo afirmado por la recurrente en el sentido que los servicios de implementación prestados por formaron parte del costo del activo intangible consistente en el *software* el pago efectuado por la licencia de uso de dicho *software* se asimilaría a una regalía y no correspondería otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada, por lo que mal podría considerarse a los referidos servicios como parte del costo de un activo intangible, siendo que, en todo caso, la recurrente no sustentó con otra documentación, como convenios o contratos, el origen, características, condiciones y monto de los aludidos servicios, cuya deducción sería deducible como gasto.

<sup>19</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2351 y 9144 a 9214.

<sup>20</sup> Amortización efectuada en base a la Proforma Invoice N° 04-2004 y la Proforma Nota de Crédito N° 1-2005 (fojas 9150 y 9213).

22



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que en su caso correspondería aplicar a los servicios que forman parte del costo de un activo intangible de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada en este extremo.

No obstante, como se aprecia del valor impugnado y los Requerimientos N° y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó el origen, características, condiciones y monto de los servicios prestados por por lo que esta observación adicional en la reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

En cuanto a la procedencia del reparo, corresponde arribar a la misma conclusión expuesta en el literal a) precedente de la presente resolución, esto es, que al obedecer el *software* a una licencia de uso a perpetuidad, el pago efectuado por su adquisición no constituye una regalía y, por ende, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado —y sus costos relacionados, como los servicios de implementación de <sup>21</sup>— de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## c) Licencias Oracle<sup>22</sup> (Reparo por

Según el valor impugnado (foja 16342), la amortización reparada de corresponde al precio refacturado por según Proforma Invoice N° 3-2005, por concepto de las mismas 85 licencias del *software* analizadas en el literal a) precedente de la presente resolución, dejando constancia que el cobro y facturación por dichas licencias se hizo en dos partes, como indicó la recurrente<sup>23</sup>. En ese sentido, en el citado valor la Administración concluyó que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

En la resolución apelada (fojas 16897 y vuelta) —al igual que se ha dado cuenta en el literal a) precedente de la presente resolución—, la Administración señaló que el pago efectuado por la recurrente por la cesión en uso o licencia de uso adquirida por a califica como una regalía, por lo que no procedía otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada, agregando que la Proforma Invoice N° 11-2004 —también referida en el literal a) precedente— correspondió a la parte

<sup>21</sup> Durante la fiscalización, la recurrente presentó los documentos denominados «Documentación técnica de interfaz (Tiendas Perú)», correos electrónicos, «Reunión Financials Corporativo» y «Acta de culminación de servicios», que evidencian los servicios prestados por

<sup>22</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2337 a 2349 y 9138 a 9143.

<sup>23</sup> Afirmitación que se corrobora del escrito presentado en respuesta al Requerimiento N°

(foja 2427).



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

del gasto que la recurrente y acordaron asumir por la adquisición de la 85 licencias, encontrándose dicho documento cancelado, por lo que la Proforma Invoice N° 3-2005, que ampara la amortización reparada, carecía de sustento.

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.

No obstante, como se aprecia del valor impugnado y los Requerimientos N° y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó que la emisión de la Proforma Invoice N° 3-2005 obedeció a la segunda parte de la facturación de las 85 licencias del *software* efectuada por por lo que este cuestionamiento en la reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

En cuanto a la procedencia del reparo, corresponde arribar a la misma conclusión expuesta en el literal a) precedente de la presente resolución, esto es, que al obedecer el *software* a una licencia de uso a perpetuidad, el pago efectuado por su adquisición no constituye una regalía y, por ende, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## d) Oracle<sup>24</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (foja 16341), la amortización reparada de corresponde a la adquisición de 23 licencias de uso del *software* relicenciador de productos según Factura N° y Documento de Pedido, este último en cual se indica que el plazo de las licencias es perpetuo. Asimismo, la relación de usuarios del *software* señala que el uso comenzó en julio de 2005. En ese sentido, en el citado valor la Administración concluyó que la operación en cuestión corresponde a una cesión de uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Según el análisis efectuado en la resolución apelada (foja 16897 vuelta), la Administración estableció que el precio pagado por las 23 licencias de uso del *software* correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de activos intangibles de duración limitada. Asimismo, dado que el uso del *software* comenzó en julio de 2005, el gasto incurrido se devengó en dicho año y no en el ejercicio materia de revisión.

<sup>24</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2333 a 2335 y 9131 a 9137.

24





# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada.

En cuanto a la procedencia del reparo, cabe señalar que, según lo verificado por la Administración y se constata del «Documento de Pedido», suscrito por los representantes de la ... y la recurrente (fojas 2333 y 2334), el pago efectuado por la recurrente por el *software* obedece a una licencia de uso a perpetuidad, por lo que, siguiendo el criterio establecido en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, tal pago no constituye una regalía y, por tanto, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## e) Localizaciones <sup>25</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (fojas 16340 y 16341), la amortización reparada corresponde al ..., según Facturas N° ... emitidas por ... en virtud del Contrato de Locación de Servicios suscrito por la recurrente y dicha empresa. Según el Certificado de Aceptación de 5 de febrero de 2007, con el que la recurrente dio su conformidad al servicio prestado, desde dicha fecha el proyecto recién habría sido empleado en la generación de rentas gravadas. Asimismo, la Administración considera que si bien existen entregas de trabajos realizados en enero y febrero de 2006, la recurrente no acreditó que dichas entregas formen parte del proyecto, al no haber exhibido el Anexo 1 al que alude el contrato. En ese sentido, concluyó que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

En la resolución apelada (fojas 16896 y 16897 vuelta), la Administración señaló que, según indicó el contrato suscrito con ..., el servicio de implementación y desarrollo está relacionado con el *software* ..., el cual es de responsabilidad de la recurrente según el contrato de licencia de uso, por lo que, dado que los pagos por las licencias de uso de *software* califican como regalías y no corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, mal puede considerarse el aludido servicio de implementación y desarrollo como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización.

Asimismo, la Administración advirtió que el Anexo 1 del contrato con ... serían los documentos presentados ... y «Propuesta de Solución», según los cuales el servicio contratado implicó la instalación de determinadas funcionalidades en tres módulos (AP, AR y GL) que debían ser aprobadas mediante documentos de aceptación, siendo que los certificados de

<sup>25</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2311 a 2331 y 9084 a 9130.

 25



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

aceptación presentados por la recurrente, fechados en enero y febrero de 2006, no comprenden todas las funcionalidades que debían ser instaladas, por lo que no se encuentra acreditado que el servicio contratado culminó en el ejercicio 2006, caso en el cual se habría admitido la deducción del gasto incurrido en dicho ejercicio.

Al respecto, como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que en su caso correspondería aplicar a los servicios que forman parte del costo de un activo intangible de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada.

En cuanto a la procedencia del reparo, cabe señalar que si bien, de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de *software* a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, se tiene que la recurrente no exhibió el convenio o contrato de las licencias de uso del *software* que se menciona en el Contrato de Locación de Servicios suscrito con la \_\_\_\_\_<sup>26</sup> u otra documentación que permita verificar si las licencias de uso del indicado *software* encuadran en el criterio señalado para aplicar al precio pagado por ellas —y a sus costos relacionados— el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada.

Resulta oportuno precisar que durante la fiscalización la recurrente fue requerida mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 13636 y 13637) para que presente toda la documentación que considerara pertinente a fin de sustentar la amortización de los activos intangibles registrada en la Cuenta 6820010101, teniendo una nueva oportunidad para cumplir ello con ocasión del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario (fojas 2489 a 2492), siendo que aquélla presentó documentos como el Contrato de Locación de Servicios con la \_\_\_\_\_, «Propuesta de Solución» y Certificados de Aceptación que solo dan cuenta de servicios prestados por dicha empresa, mas no acreditan que tales servicios se encuentren vinculados a un activo intangible de duración limitada, como ha sostenido la recurrente tanto en la reclamación como en la apelación a fin de que sea aceptada la deducción de la amortización que ha sido reparada.

En ese sentido, no está acreditado que el \_\_\_\_\_ corresponda al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, como arguye la recurrente.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior corresponde analizar si los servicios de implementación y desarrollo prestados por la \_\_\_\_\_ vinculado al *software* \_\_\_\_\_ fueron empleados en la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2006, como fue observado por la Administración tanto en la fiscalización como en la reclamación.

Según el Contrato de Locación de Servicios (fojas 9092 a 9097), la recurrente contrató a la \_\_\_\_\_ para la implementación de las Localizaciones Peruanas al sistema \_\_\_\_\_

<sup>26</sup> Según la cláusula segunda del contrato suscrito con \_\_\_\_\_ (foja 9097).



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

según los requerimientos y definiciones funcionales de la Propuesta que forma parte del contrato como Anexo 1. Asimismo, se estableció que la finalización del proyecto se registraría en un documento de aceptación, el cual sería suscrito por ambas partes, precisando el contrato que en tanto la recurrente, como cliente, no hubiera firmado dicho documento, no se entendería aceptado ni terminado el proyecto.

Se tiene en autos los documentos y «Propuesta de Solución» (fojas 2225 a 2331 y 9085 a 9091), que según lo verificado por la Administración y no ha sido cuestionado por la recurrente, corresponden a la Propuesta que conforma el Anexo 1 del contrato antes citado. En dichos documentos se señala que las personalizaciones peruanas requeridas por la recurrente en el sistema comprenden la instalación de funcionalidades específicas en tres módulos denominados AP, AR y GL.

La recurrente presentó los Certificados de Aceptación, suscritos en enero y febrero de 2006, con los que dio su conformidad a la instalación de algunas de las funcionalidades requeridas para los módulos AP, AR y GL (fojas 2311 a 2324); sin embargo, los citados documentos no comprenden y, por tanto, no acreditan la aceptación de todas las funcionalidades requeridas según lo indicado en la Propuesta que detalla el alcance de los servicios contratados, como son las funcionalidades «Tercer Dígito – Validación en línea en el registro de Facturas por Pagar», «Tercer Dígito – Adecuación del Proceso de Transferencia de información de AP a GL», «Cambios y conversiones» e «Inclusión del nro. de factura y nombre del proveedor en la glosa de asientos» del módulo AP, las funcionalidades «Impresión y Documentos por Cobrar» y «Cambios y conversiones» del módulo AR y las funcionalidades «Tercer dígito – Validación en línea en el registro de asientos», «Tercer dígito – Validación en Lote (...)», «Tercer dígito – Reporte de Asientos que no cumplen con la validación», «Control de fecha Valor» y «Cambios y conversiones» del módulo GL.

En ese sentido, la recurrente no acreditó la culminación y aceptación de la integridad de los servicios de implementación de las Localizaciones Peruanas al sistema que fueron contratados a la en el ejercicio 2006, por lo que no puede concluirse que se encontraron afectados a la generación de rentas gravadas en el ejercicio 2006, materia de autos, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## f) 43 Licencias Proyecto Abastecimiento Módulo Órdenes Compra<sup>27</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (foja 16340), la amortización reparada de corresponde al «Cobro de licencias 110 licencias Adicionales de según Invoice N° 13-2006, emitida por a la recurrente, no habiendo esta última exhibido el convenio o contrato por las licencias adquiridas y tampoco exhibió documentación que evidencie la fecha desde la cual dichas licencias fueron utilizadas para la generación de rentas gravadas. Asimismo, verifiqué que el aludido *invoice* se encuentra pendiente de pago. En ese sentido, concluí que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, de conformidad con la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

En la resolución apelada (fojas 16895 y 16896 vuelta), la Administración indicó que según el «Informe sobre Licencias efectuó una auditoría a sobre el uso de licencias, entre ellas, las licencias de y detectó un exceso de 110 licencias en uso sobre lo contratado, por lo que procedería a facturar el costo que representó dicho exceso a de lo que concluyó, al igual que la situación analizada en el literal a) precedente de la presente resolución, que la licencia de uso que habría adquirido a cuyo costo habría asumido parcialmente la recurrente, no implicó la transferencia de propiedad sino solo el derecho a usar el *software*, por lo que el

<sup>27</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2308, 2309 y 9076 a 9083.



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

pago efectuado por la recurrente (cuya amortización fue reparada) correspondería al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario aplicable a la adquisición de un activo intangible de duración limitada, sin perjuicio de lo cual reiteró lo observado en la fiscalización en cuanto a que la recurrente no había exhibido el convenio o contrato por las licencias que habría adquirido a y tampoco exhibió documentación que evidenciara la fecha desde que tales licencias fueron utilizadas en la generación de rentas gravadas.

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido que no procedería aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que correspondería a aplicar a los activos intangibles de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada.

En cuanto a la procedencia del reparo, cabe señalar que si bien, de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de *software* a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, se tiene que, según lo verificado por la Administración y constatado en esta instancia, la recurrente no exhibió el convenio o contrato por las licencias que habría adquirido u otra documentación que evidencie que el Invoice N° 13-2006, que ampara la amortización reparada, esté vinculado a las mismas licencias de uso del *software* que han sido materia de análisis en el literal a) precedente de la presente resolución.

Asimismo, se verifica en autos la observación de la Administración en cuanto a que no está acreditada la fecha desde la cual las licencias que habrían sido adquiridas por la recurrente fueron utilizadas en la generación de sus rentas gravadas, siendo este un requisito previsto en el numeral 4 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta para que proceda la deducción como gasto o amortización del precio pagado por un activo intangible de duración limitada.

Por lo tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## g) Proyecto de Consolidación de Información de EBS<sup>28</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (fojas 16339 y 16340), la amortización reparada de corresponde al , según Factura N° 1 emitida por según la «Propuesta para – Proyecto: Consolidación Financiera», el proyecto consistió en la consolidación de los estados financieros del grupo empresarial que conforma la recurrente (ella y sus tiendas departamentales) y señala como costo del servicio

Asimismo, según el «Certificado de Aceptación», el proyecto fue culminado el 8 de setiembre de 2005. Se concluyó que los citados documentos no acreditan que el desembolso efectuado corresponda a un activo intangible de duración limitada y tampoco demuestran la vinculación del proyecto con la generación de rentas gravadas de la recurrente, al tratarse de un servicio que consolida la información financiera de otras empresas. Por tanto, se tuvo por no acreditado que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

<sup>28</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2299 a 2306 y 9046 a 9057.



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

En la resolución apelada (fojas 16895 y vuelta), la Administración señaló que el servicio de consolidación de los estados financieros estaría relacionado con el *software* (por sus siglas «EBS»), cuya contraprestación por su licencia de uso califica como regalía y no corresponde otorgarle el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, por lo que mal podría considerarse al aludido servicio como parte del costo de un activo intangible sujeto a amortización, siendo que no procedería aceptar la deducción del gasto incurrido en el ejercicio fiscalizado, dado que el servicio culminó en el año 2005, por lo que devengó en tal año, y porque no está acreditado que la consolidación de estados financieros de otras empresas tenga vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente.

Cabe señalar que, según la legislación aplicable al caso de autos, el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

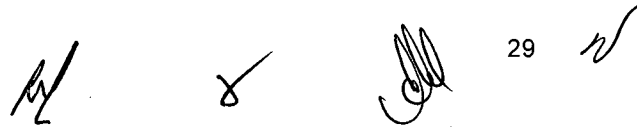
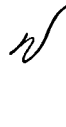
En ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que en su caso correspondería aplicar a los servicios que forman parte del costo de un activo intangible de duración limitada, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que corresponde desestimar la nulidad invocada.

En cuanto a la procedencia del reparo, si bien, de acuerdo con el criterio de las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, los desembolsos efectuados por licencias de uso de *software* a perpetuidad no constituyen regalías, sino que corresponde otorgarles el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, se tiene que la recurrente no presentó el convenio o contrato u otra documentación que evidencie que los servicios materia del proyecto de consolidación de estados financieros estuvieron asociados al *software* u otro, a fin de verificar si tales servicios, como costos asociados a un *software*, encuadran en el criterio antes citado para aplicarles el tratamiento tributario que corresponde a los activos intangibles de duración limitada.

Resulta oportuno precisar que durante la fiscalización la recurrente fue requerida mediante el punto 7 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 13636 y 13637) para que presente toda la documentación que considerara pertinente a fin de sustentar la amortización de los activos intangibles registrada en la Cuenta 6820010101, teniendo una nueva oportunidad para cumplir ello con ocasión del Requerimiento N° emitido en virtud del artículo 75° del Código Tributario (fojas 2489 a 2492), siendo que aquélla presentó documentos como «Propuesta para – Proyecto: Consolidación Financiera» y el «Certificado de Aceptación» que solo evidencian servicios prestados por mas no acreditan que dichos servicios se encuentren vinculados a un activo intangible de duración limitada, como es que la recurrente ha sostenido tanto en la reclamación como en la apelación a fin de que sea aceptada la deducción de la amortización que ha sido reparada.

En ese sentido, no está acreditado que el «Proyecto de Consolidación de Información Financiera de EBS» corresponda al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, como arguye la recurrente.

De otro lado, cabe indicar que, tal como constató la Administración del documento «Certificado de Aceptación» (foja 2299), la recurrente dio su conformidad a la culminación del proyecto en cuestión el 8 de setiembre de 2005, por lo que en dicho ejercicio el gasto incurrido se habría devengado, de acuerdo con el criterio de imputación previsto en el inciso a) del artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que no cabría aceptar la deducción del aludido gasto en el ejercicio materia de revisión.

 29 



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Por lo tanto, corresponde mantener el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

Debe desestimarse la observación de la Administración referida a que no está acreditado que el proyecto materia de análisis tuvo vinculación con la generación de rentas gravadas de la recurrente, toda vez que el servicio de consolidación de estados financieros es uno que tiene relación con la gestión de las empresas y no solo comprendió a las empresas del grupo empresarial que integra la recurrente, sino que también incluyó a esta última, como se muestra en el documento «Propuesta para - Proyecto: Consolidación Financiera» (fojas 2300 a 2305), por lo que tal servicio sí tuvo vinculación con la gestión de sus actividades económicas y, por tanto, con la generación de rentas gravadas.

## h) Proyecto de Consolidación de Información de EBS (Reparo por

La amortización reparada de S/3 764,06, con sustento en la Factura N° emitida por corresponde al 50% restante del precio del «Proyecto de Consolidación de Información Financiera de EBS», sobre el cual, tanto en el valor impugnado (fojas 16338 y 16339 vuelta) como en la resolución apelada (foja 16895 vuelta), la Administración ha realizado el mismo análisis que se ha dado cuenta en el literal g) precedente de la presente resolución.

En ese sentido, procede que sobre el reparo en cuestión se emita similar pronunciamiento al desarrollado en el anotado literal g) precedente, debiendo mantenerse el reparo y confirmar la apelada en este extremo.

## i) <sup>29</sup> (Reparo por :

De acuerdo con el valor impugnado (fojas 16336 a 16338), la amortización reparada de está vinculada con el conjunto de gastos identificado como compuesto, de un lado, por las Facturas N° emitidas por la

por el servicio de respecto del cual, según el «Acta de Entrega y Recepción de Trabajo», el proyecto fue recibido funcionalmente el 21 de diciembre de 2006, por lo que a partir de dicha fecha fue empleado para la generación de rentas gravadas; y, de otro lado, por la Proforma Invoice N° 16-2005, emitida por por la refacturación de los servicios prestados por el «Proyecto Manhattan», respecto del cual fue exhibido el «Convenio», suscrito por y la recurrente, en virtud del cual ambas empresas convinieron en desarrollar un software para dinamizar las labores de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en Chile (de ) y Perú (de la recurrente), estando comprendido el proyecto en dos etapas, una de ellas, la etapa corporativa, en la cual ambas empresas contribuirían conjuntamente en los costos para la ejecución del proyecto y estableciéndose que la propiedad y derechos sobre el software sería de ambas partes, de lo que la Administración concluyó que la recurrente no mantuvo el control del software a desarrollar, como exige la NIC 38 para el reconocimiento de los activos intangibles, habiendo verificado, asimismo, que la referida Proforma Invoice N° 16-2005 se encuentra pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006.

Asimismo, según se aprecia del Anexo N° 7 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 2439 y 2440), el conjunto de gastos también comprendió la Factura N° del proveedor emitida por concepto de licencias utilizadas en el (fojas 7886 y 7887), y el conjunto de gastos detallados en el Anexo N° 7.5 del Resultado del Requerimiento N° por concepto de alojamiento y servicios relacionados (fojas 13406 y 13407).

Por tales motivos, el valor impugnado estableció que la recurrente no acreditó que la amortización

<sup>29</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2287 a 2297 y 7878 a 9044.

30



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, según lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Según el análisis de la resolución apelada (fojas 16892 a 16895 vuelta), la Administración señaló que, si bien el [redacted] estableció que [redacted] y la recurrente asumirían los costos y gastos para el desarrollo y ejecución de un *software* cuya propiedad sería de ambas, verificó en la documentación presentada que [redacted] adquirió la licencia de uso de un *software* de la [redacted] cuya implementación y adecuación para ella en Chile fue realizada por la [redacted] siendo que dicho *software* adecuado para [redacted] fue posteriormente implementado en Perú para la recurrente a través de los servicios prestados por [redacted] habiendo refacturado a la recurrente parte de los gastos incurridos para la implementación del indicado *software*, que incluyó el costo de la licencia de uso del *software* de la [redacted] y los servicios de implementación recibidos. En ese sentido, concluyó que la licencia de uso del *software* adquirida por [redacted] a la [redacted] cuyo costo fue asumido parcialmente por la recurrente, no implicó la transferencia de propiedad sino solo el derecho a usar el *software*, por lo que el pago efectuado por dicha licencia correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario de un activo intangible de duración limitada y, por lo mismo, tampoco cabía aplicar dicho tratamiento tributario a los demás costos transferidos por [redacted] y los incurridos por la recurrente para la implementación de dicho *software* para ella, siendo que tales servicios no se devengaron en el ejercicio 2006 para aceptar su deducción como gasto en dicho ejercicio.

Asimismo, la Administración indicó que los costos y gastos incurridos por la recurrente, tanto por la refacturación efectuada por [redacted] así como por los servicios prestados por [redacted] carecen de documentación sustentatoria que permita dar certeza tanto de las condiciones acordadas como al monto que debía asumir la recurrente para una eventual deducción de costos o gastos en el ejercicio que corresponda.

Además, la Administración señaló que, habiéndose descartado para los desembolsos observados el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, ello evidencia que no existe el control sobre el activo intangible a que se refiere la NIC 38, siendo que, considerando aplicable dicho tratamiento tributario, tal control no sería ejercido por la recurrente sino por [redacted], al ser esta quien adquirió la licencia de uso del *software* de la [redacted].

Finalmente, la Administración indicó que, en el supuesto negado que los desembolsos observados fueran tratados como activos intangibles de duración limitada, la Proforma Invoice N° 16-2005, emitida por [redacted] por la refacturación de los servicios prestados por el [redacted] se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que no se verificó el «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, debiendo entenderse dicho término como obligación efectivamente cancelada a efectos de deducir como gasto o amortizar el activo intangible de duración limitada.

En primer término, cabe reiterar lo señalado en el sentido que la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión arribada en la resolución apelada, en el sentido que no procedería aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario de los activos intangibles de duración limitada, en caso el precio pagado por ellos sea asimilable al pago de una regalía, no ha variado el fundamento del reparo formulado con el valor impugnado, como alega la recurrente, por lo que debe desestimarse la



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

nulidad alegada en este extremo.

No obstante, como se aprecia del valor impugnado y los Requerimientos N° y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó la determinación de los costos y gastos incurridos por la recurrente, tanto por la refacturación efectuada por así como por los servicios prestados por , por carecer de documentación sustentatoria, por lo que esta observación adicional en la reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia del reparo, en los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en la reclamación, obra en autos el (fojas 2287 a 2296), en virtud del cual y la recurrente acordaron desarrollar un *software* para dinamizar la labor de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales en Chile (de ) y Perú (de la recurrente), automatizando y computarizando el manejo de los almacenes. Para la ejecución del proyecto de elaboración, desarrollo e implementación del aludido *software*, denominado las partes se comprometieron a participar en los costos y gastos del proyecto, el cual estaría compuesto por dos etapas, una corporativa y otra de prestación de servicios.

Según el mismo contrato, la etapa corporativa consistió en un acuerdo de contribución de costos por el cual las partes asumirían los costos y gastos de la elaboración y ejecución del proyecto, conviniendo en que el producto resultante, esto es, el *software*, sería utilizado por ambas partes, siendo de propiedad de ambas. Por su parte, la etapa de prestación de servicios comprendió los servicios de asistencia técnica que se comprometió a prestar a la recurrente para la implementación del *software* en el Perú, hasta que dicho *software* tuviera un margen de error y fallas controlables directamente por la recurrente. Para ambas etapas se convino que podía subcontratarse a terceros para apoyar o ejecutar la parte del proyecto que corresponda a cada una de las partes.

De otra parte, se observa en autos facturas emitidas a por las <sup>30</sup>, así como documentación que evidencia servicios prestados por dichas empresas vinculados al , tanto en la etapa corporativa de ejecución del proyecto del *software* como en la etapa de ejecución de los servicios comprometidos por para la implementación del *software* para la recurrente en el Perú. Asimismo, se observan las Facturas N° , emitidas por . a la recurrente, relacionados a la implementación del mencionado *software*<sup>31</sup>.

Además, se tiene en autos el «Acta de Entrega de Proyecto» (foja 2297), suscrita el 29 de noviembre de 2005 por los representantes de en la que se deja constancia que ambas empresas dieron su conformidad a la culminación del y al resultado del , que incluyó el soporte y localizaciones del *software*, concertación de la compra del *hardware* necesario para el proyecto, servicios de instalación y puesta en marcha de *hardware* en Perú y Chile, pruebas realizadas por aplicaciones del *software*, diseño de interfaces, análisis de procesos del *software*, desarrollo e implementación de soluciones de integración para el proyecto y servicios de configuración y testeo.

De lo expuesto se aprecia que en virtud del « y la recurrente desarrollaron un *software* con el propósito de dinamizar la labor de almacenaje en los centros de distribución de las tiendas departamentales que operan, habiendo acordado que ambas mantendrían los derechos de

<sup>30</sup> Por ejemplo, a fojas 8303, 8318, 8323, 8638, 8417 y 8419 de autos.

<sup>31</sup> Fojas 7968, 9009, 9017, 9024, 9030 y 9037.





# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

propiedad sobre el indicado *software*, siendo que, en virtud del citado acuerdo, existieron prestaciones ejecutadas por que ambas partes debían asumir, motivo por el cual fueron refacturadas a la recurrente.

Cabe indicar que la afirmación de la Administración en el sentido que habría adquirido una licencia de uso del *software* de la para su implementación o adecuación en Chile y Perú, no tiene sustento en la documentación que obra en autos, en la que si bien se aprecian facturas emitidas por dicha empresa a en las que figuran conceptos por derechos de licencia, ello no necesariamente da sustento a lo que alega la Administración, ya que el hecho que haya adquirido una licencia de uso de *software* de un tercero no niega la posibilidad de que haya desarrollado un *software* por su cuenta, tal como fue acordado en el convenio antes citado.

En ese sentido, no está acreditado en autos que los desembolsos cuya amortización es materia de reparo obedezcan a la cesión en uso de un *software* que califique como el pago de regalías, como estableció la Administración, sino que, por el contrario, tales desembolsos corresponden a la adquisición de un *software* por parte de la recurrente, que califica como un activo intangible de duración limitada, según lo previsto por el numeral 2 del inciso a) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En cuanto a lo afirmado por la Administración en el sentido que es la que mantiene el control del *software* y no la recurrente, siendo que el control es un requisito que debe cumplir la recurrente según la NIC 38 para reconocer el *software* como un activo intangible, cabe señalar que el *software* ha sido calificado expresamente por la normativa tributaria como un activo intangible de duración limitada, por lo que no resultan oponibles las disposiciones previstas en las normas contables.

Además, resulta oportuno indicar que el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta no establece impedimento alguno para amortizar el precio pagado por un activo intangible de duración limitada adquirido en copropiedad, por lo que el hecho que el *software* que mantienen y la recurrente en copropiedad no limita el derecho de esta última para amortizar el precio pagado por la adquisición del referido activo intangible de duración limitada.

Con relación a que la Proforma Invoice N° 16-2005 —que sustenta una parte de los desembolsos cuya amortización es materia de reparo— se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que no se verificó la condición de «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe traer a colación el criterio de este Tribunal establecido en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, antes citadas, conforme al cual el aludido término debe entenderse que la adquisición del intangible haya sido a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Por tanto, la interpretación dada por la Administración al término «precio pagado» como una obligación efectivamente cancelada, no tiene asidero.

En este orden de ideas, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración a la amortización reparada, corresponde levantar el reparo formulado y revocar la apelada en este extremo.

## j) Activación Software Manhattan (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (foja 16336), la amortización reparada de : corresponde a la refacturación de los servicios prestados por por el según Proforma Invoice N° 22-2005, habiendo concluido que la recurrente no acreditó que la amortización corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada, según lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, por los mismos motivos que fueron expuestos en el literal i) precedente de la



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

presente resolución. La resolución apelada hizo extensivo el mismo análisis que se ha dado cuenta en el literal i) mencionado.

Estando a la situación descrita, corresponde que sobre el reparo en cuestión se emita similar pronunciamiento al desarrollado en el literal i) precedente de la presente resolución, debiendo declararse nula la apelada en el extremo que incorporó un nuevo fundamento al reparo y revocarla en cuanto a dicho reparo, el mismo que se levanta.

## k) Activación Software TeamMate<sup>32</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (foja 16335), la amortización reparada de \_\_\_\_\_ corresponde al licenciamiento de 20 usuarios del *software* \_\_\_\_\_ según la Factura N° \_\_\_\_\_ emitida por \_\_\_\_\_ habiendo la Administración concluido de la documentación presentada, entre ella, el Acuerdo de Licencia Internacional («Global License Agreement»), que la operación en cuestión correspondió a una cesión en uso a plazo indefinido, por lo que la recurrente no acreditó que la amortización reparada corresponda al precio pagado por activos intangibles de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

Según el análisis efectuado en la resolución apelada (fojas 16892 y vuelta), la Administración estableció que la licencia de uso del *software* \_\_\_\_\_ no implicó la transferencia del derecho de propiedad, por lo que el pago que efectuó la recurrente (cuya amortización es reparada) correspondió al pago de una regalía y no procedía otorgarle el tratamiento tributario por la adquisición de un activo intangible de duración limitada. Adicionalmente, observó que la recurrente no acreditó la fecha en que comenzó a utilizar las licencias para la generación de rentas gravadas, por lo que no debía aceptarse la deducción del gasto observado en el ejercicio materia de revisión.

Como se mencionó, la legislación aplicable al caso de autos establece que el *software* califica como un activo intangible de duración limitada y su utilización a través de una cesión en uso será deducible según el inciso p) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, como una regalía, mientras que su adquisición definitiva permitirá su deducción según el tratamiento tributario aplicable a los activos intangibles de duración limitada previsto en el inciso g) del artículo 44° de la misma ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En ese sentido, la conclusión expuesta en el valor impugnado, de no aceptar para la amortización reparada el tratamiento tributario que corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada, no ha sido variada con el análisis efectuado por la resolución apelada, por lo que no se advierte la existencia de un cambio en el fundamento del reparo que alega la recurrente, correspondiendo desestimar la nulidad invocada en este extremo.

No obstante, como se aprecia del valor impugnado y los Requerimientos N° \_\_\_\_\_ y sus resultados, que sustentan el reparo, la Administración no observó ni cuestionó la utilización del *software* \_\_\_\_\_ en la generación de rentas gravadas de la recurrente durante el ejercicio fiscalizado, por lo que esta observación adicional en la reclamación constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, correspondiendo declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

En cuanto a la procedencia del reparo, en los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en la reclamación, cabe señalar que, según lo verificado por la Administración, el pago efectuado por la recurrente por el *software* \_\_\_\_\_ obedeció a una licencia de uso a plazo indefinido, por lo que,

<sup>32</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 7863 a 7877.



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

siguiendo el criterio establecido en las Resoluciones N° 09443-4-2016 y 10638-1-2018, tal pago no constituye una regalía y, por tanto, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

En tal sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

## I) Alta Módulo «Abastecimiento»<sup>33</sup> (Reparo por

De acuerdo con el valor impugnado (fojas 16334 y 16335), la amortización reparada corresponde a la refacturación efectuada por según Proforma Invoice N° 12-2005, por concepto de servicios prestados vinculados al «Proyecto Abastecimiento», en virtud del «Acuerdo de Contribución de Costos – Proyecto “Software de Abastecimiento”», según el cual dicha y la recurrente convinieron en desarrollar un *software* para mejorar su sistema de abastecimiento, asumiendo todas ellas los costos y gastos, siendo que por dicho proyecto fue exhibida el «Acta de Entrega», suscrita el 24 de enero de 2006. Sin embargo, la Administración advirtió que la referida Proforma Invoice N° 12-2005 se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006. Además, la recurrente no ejerció el control sobre el *software*, como dispone la NIC 38, al no haberse establecido acuerdos sobre la propiedad del *software*. En ese sentido, en el precitado valor la Administración concluyó que la amortización reparada no corresponde al precio pagado por un activo intangible de duración limitada según la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento.

En la resolución apelada (fojas 16891 vuelta a 16892 vuelta), la Administración señaló que el acuerdo entre y la recurrente contempló la participación en los costos y gastos para la ejecución del proyecto del *software*, sobre el cual, si bien existe documentación presentada que evidencia el desarrollo e implementación de un sistema informático para la mejoría del ciclo de abastecimiento, ello no es suficiente para que el proyecto ejecutado califique como un *software*, debiendo acudirse a la NIC 38, que establece como requisitos para el reconocimiento de los activos intangibles, entre otros, la identificabilidad y el control, los cuales no se han verificado, al no contener el acuerdo cláusulas relativas sobre la propiedad del *software*, concluyendo con que la Proforma Invoice N° 12-2005 se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que el supuesto activo intangible no habría cumplido la condición del «precio pagado» para su amortización.

De los fundamentos expuestos en el valor impugnado se advierte que los motivos del reparo estuvieron circunscritos a que la factura que ampara la amortización del *software* estuvo pendiente de pago al cierre del ejercicio fiscalizado y que la recurrente no acreditó el requisito del control sobre el *software* según lo previsto en la NIC 38, no habiéndose efectuado cuestionamiento alguno sobre la calificación del proyecto realizado como un *software*.

En ese sentido, el cuestionamiento realizado en la reclamación a la calificación del proyecto celebrado por la recurrente como *software* constituye un nuevo fundamento del reparo que excede la facultad de reexamen de la Administración, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en este extremo, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, al haberse infringido el procedimiento legal establecido.

En cuanto al examen de la procedencia del reparo, en los términos formulados en la fiscalización y mantenidos en la reclamación, se tiene en autos el «Acuerdo de Contribución de Costos – Proyecto “Software de Abastecimiento”» (fojas 2278 a 2285), en virtud del cual y la recurrente acordaron desarrollar un *software* para mejorar su sistema de abastecimiento, conviniendo para tal efecto en participar, asumir los costos y gastos, y beneficiarse conjuntamente de la ejecución del proyecto

<sup>33</sup> La documentación presentada obra en autos de fojas 2265 a 2285 y 7630 a 7862.

 35 



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

denominado «Software de Abastecimiento».

Asimismo, se aprecia en autos la documentación verificada por la Administración que evidencia el desarrollo e implementación del proyecto materia del acuerdo en cuestión (fojas 2265 a 2285 y 7630 a 7682).

En cuanto a lo afirmado por la Administración en el sentido que la recurrente no mantiene el control del *software*, siendo este un requisito previsto por la NIC 38 para el reconocimiento de los activos intangibles, cabe señalar que el *software* ha sido calificado expresamente por la normativa tributaria como un activo intangible de duración limitada, por lo que no resultan oponibles las disposiciones previstas en las normas contables.

En ese sentido, siendo el *software* un activo intangible de duración limitada, la recurrente podía amortizar el precio pagado de acuerdo con el tratamiento tributario previsto en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso a) del artículo 25° de su reglamento.

Sobre la observación referida a que la Proforma Invoice N° 12-2005 —que sustenta el desembolso cuya amortización es materia de reparo— se encontró pendiente de pago al cierre del ejercicio 2006, por lo que no se verificó la condición de «precio pagado» a que se refiere el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, cabe traer a colación el criterio de este Tribunal establecido en las Resoluciones N° 10942-3-2016 y 04716-8-2018, antes citadas, conforme al cual el aludido término debe entenderse que la adquisición del intangible haya sido a título oneroso, toda vez que lo relevante es la calidad de la operación por medio de la cual se recibe el intangible, por lo que debe admitirse la deducción del gasto o la amortización en la medida que el intangible haya sido adquirido mediante una operación por la cual existe la obligación de pago, independientemente de cuándo se efectúe el pago. Por tanto, la interpretación dada por la Administración al término «precio pagado» como una obligación efectivamente cancelada, no tiene asidero.

En este orden de ideas, habiéndose desestimado las observaciones de la Administración a la amortización reparada, corresponde levantar el reparo formulado y revocar la apelada en este extremo.

Sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, corresponde dar cuenta que el análisis del reparo efectuado en la resolución apelada contiene la exposición de las normas aplicables al caso de autos —referidas al tratamiento tributario de los desembolsos incurridos para adquirir licencias de uso de *software*—, la interpretación que sobre dichas normas tuvo la Administración y su aplicación para cada uno de los conceptos cuya amortización fue materia de reparo en la etapa de fiscalización, apreciándose, por consiguiente, que dicha resolución contiene los fundamentos de hecho y de derecho que ampararon el pronunciamiento emitido en la instancia de reclamación, observando de esta manera lo dispuesto por los artículos 103° y 129° del Código Tributario, por lo que se concluye que la resolución apelada cumple con el requisito de motivación exigido para los actos administrativos, no apreciándose, por tanto, que la recurrente se hubiera encontrado impedida de exponer sus argumentos de defensa frente al pronunciamiento de la Administración, como se constata del contenido del recurso de apelación interpuesto y sus escritos ampliatorios; por tanto, corresponde desestimar la nulidad alegada por la recurrente, sustentada en la supuesta motivación defectuosa en que incurre la resolución apelada.

### 3. Baja de activos

Según el punto 1 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 16367 a 16376), la Administración reparó el cargo a la



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Cuenta 6620010101 «Costo Neto de Enajenación de Inmuebles», por <sup>34</sup>, correspondiente a la baja de inmuebles por el valor en libros pendiente de depreciación, al considerar que su deducción no es permitida por el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta y que, por el contrario, debía formar parte del costo del nuevo inmueble.

Antes de analizar la procedencia del reparo formulado, corresponde establecer si la resolución apelada está viciada de nulidad por haber modificado el fundamento del reparo, como alega la recurrente.

De lo actuado en la fiscalización se aprecia que mediante el punto 5 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (fojas 13640 a 13642), la Administración solicitó a la recurrente que explicara y sustentara documentalmente los gastos registrados, entre otros, en la Cuenta 6620010101 «Costo Neto de Enajenación de Inmuebles», según el detalle que figura en el Anexo N° 6.3 (foja 13581).

Mediante escrito presentado el 29 de abril de 2009 (fojas 11907 y 11908), la recurrente señaló que en la precitada cuenta contable registró, entre otros, la baja de algunas mejoras con motivo de la remodelación de su local, habiendo contratado a un tercero para determinar el valor comercial de los bienes dados de baja, cuyo valor aún no depreciado fue deducido como gasto de acuerdo con el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, la recurrente presentó, entre otros, los siguientes documentos (fojas 10305 a 10665):

- Hoja Resumen N° 06-0114 «Valuación Comercial de Inmueble» de 23 de enero de 2006, elaborada por [redacted] que contiene la valuación comercial estimada de los acabados (pisos, falsos cielorrasos, enchapes y tabiquerías divisorias desmontables de *drywall* y melamina) del área de tiendas del área del primer y segundo niveles y *mezzanine* del área del *food court* del inmueble ubicado en la esquina de la [redacted] antes de ser retirados para la futura remodelación del inmueble (fojas 10641 a 10649).
- Impresiones de los asientos de diario, copias de folios del Libro Mayor - Auxiliar y papeles de trabajo, referidos a la composición de los activos dados de baja materia de observación, registrados en las Cuentas 3320010101 y 6620010101 (fojas 10652 a 10663).
- Cartas emitidas por la [redacted] en las que comunica a la [redacted] la aprobación de los presupuestos para la ejecución de las obras (por ejemplo, a fojas 10366, 10374, 10397, 10460, 10487, 10507, 10528, 10536, 10611, 10619 y 10627).
- Valorizaciones emitidas por la [redacted], referidas a las obras materia de ejecución (por ejemplo, a fojas 10367, 10373, 10395, 10396, 10461, 10462, 10488, 10489, 10508, 10509, 10529, 10530, 10537, 10538, 10612, 10613, 10620, 10621, 10628 y 10629).
- Facturas emitidas por la [redacted] a la recurrente con relación a las obras ejecutadas según lo indicado en las valorizaciones emitidas por dicha empresa (por ejemplo, a fojas 10368, 10375, 10398, 10463, 10490, 10510, 10531, 10539, 10614, 10622, 10630 y 10635).

La recurrente presentó otro escrito el 16 de julio de 2009 (fojas 6930 a 6932) en el que precisó que al haberse producido la destrucción de los bienes dados de baja y no su obsolescencia o desuso, no debe evaluarse la pérdida originada según el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta, como señaló en el escrito anterior, sino bajo los alcances del principio de causalidad previsto en el primer párrafo del artículo 37° de la misma ley. Asimismo, indicó que la destrucción de los aludidos bienes está acreditada con la

<sup>34</sup> Importe compuesto por el cargo observado a la Cuenta 6620010101 por [redacted] menos la depreciación reconocida de [redacted] cuyo detalle figura en los Anexos N° 5.3 y 5.4 al Resultado del Requerimiento N° [redacted] (fojas 13421 y 13422).

[Handwritten signatures and marks]



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

carta remitida por el supervisor de la ejecución de la obra (fojas 6902 y 6903), las valorizaciones emitidas por el contratista (fojas 6904 y 6905), los documentos que aprobaron dichas valorizaciones (fojas 6906 y 6909) y las facturas emitidas con base en las aludidas valorizaciones (fojas 6907 y 6910), todos estos documentos de los cuales se evidencia que luego de ejecutadas las obras de cambio de uso de la tienda, los bienes removidos fueron destruidos al quedar en calidad de desmonte, que luego fue acarreado y eliminado.

En el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 13503 a 13510), la Administración dejó constancia de la documentación presentada, sobre la cual señaló que corresponde a la baja del valor de los inmuebles anotados como tales en el Registro de Control de Activo Fijo exhibido por la recurrente y que tienen relación con el patio de comida rápida (*food court*) construido en el segundo nivel de la tienda por departamentos ubicada en la   
agregando que la destrucción del indicado inmueble fue efectuado para ampliar el área de las tiendas, como se indicó en el informe elaborado por   
que determinó el valor comercial de los elementos del aludido inmueble antes de ser retirados para la futura remodelación de este último.

Sobre ello, la Administración señaló que el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta admite el costo relacionado a la baja de activos, debidamente comprobada, para efectos de la determinación del aludido impuesto, exceptuando de esta posibilidad a los inmuebles, no siendo aplicable en tal caso el principio de causalidad alegado, motivo por el cual reparó la deducción del costo de los inmuebles dados de baja, materia de observación, por <sup>35</sup>, según el detalle que figura en los Anexos N° 5.3 y 5.4 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 13421 y 13422).

Posteriormente, mediante el Requerimiento N° (fojas 2489 a 2492), emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente los resultados de la fiscalización y le otorgó un plazo para su descargo al reparo efectuado, dejándose constancia en el resultado del requerimiento (fojas 2482 y 2483) que la recurrente se reservó el derecho de profundizar sus argumentos legales en la instancia superior.

En la resolución de determinación emitida, que contiene los resultados de la fiscalización, la Administración reiteró su conclusión referida a que no procedía la deducción del costo de los inmuebles dados de baja, por prohibición expresa del artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta, y añadió que, dado que la demolición se realizó con el objetivo de construir un nuevo inmueble, el valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida representó un costo directamente atribuible para poner el activo en condiciones de operación, por lo que dicho valor en libros pendiente de depreciación debía formar parte del costo del nuevo inmueble, de acuerdo con el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y la NIC 16 (fojas 16367 a 16370).

De otro lado, se aprecia que en la instancia de reclamación, a través de la resolución apelada (fojas 16810 a 16812), Administración analizó la procedencia del reparo bajo examen a partir de la opinión institucional vertida en el Informe N° que concluyó, para fines del Impuesto a la Renta, que el valor en libros pendiente de depreciación correspondiente a la edificación demolida debe deducirse para la determinación de la renta neta en el ejercicio en que se concluya la demolición, considerando que dicha conclusión solo es aplicable en el caso en que se haya producido la demolición íntegra de un inmueble para construir uno nuevo, asumiendo que en tal caso los componentes del inmueble demolido no sirven para generar ganancias futuras.

De esta manera, la resolución apelada enfocó el análisis del reparo en dilucidar si la deducción del valor contable pendiente de depreciación, relacionado a los activos dados de baja, provino de una demolición

<sup>35</sup> Ver nota anterior.

M J 38 W



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

integra del inmueble para construir uno nuevo, que trae como consecuencia el impedimento del inmueble demolido de generar ganancias futuras.

Siguiendo dicho enfoque, la Administración analizó los documentos presentados en la fiscalización, señalando que del informe elaborado por \_\_\_\_\_ se aprecia los bienes dados de baja y deducidos por su valor en libros pendiente de depreciación corresponden a los acabados que fueron desmontados para efectuar una remodelación en el inmueble ubicado en la \_\_\_\_\_

Asimismo, indicó que, como prueba de dicha remodelación, las facturas emitidas por el contratista \_\_\_\_\_ consignan como glosa la remodelación del primer y segundo piso; que las valorizaciones que sustentan las facturas señalan como trabajos preliminares el desmontaje de: tabiques *drywall*, cielorrasos de *drywall* y de baldosas, suspensión para cielorrasos, piso laminado, muebles, probadores, puertas, estructuras, estructura metálica del *mezzanine*, escalera metálica, aparatos sanitarios, accesorios sanitarios y piso de alfombra, la remoción del revestimiento de columnas y enchapes de piso, así como la demolición de muros de albañilería, de contrapiso y relleno de piso; que las mismas valorizaciones señalan como trabajos posteriores, por ejemplo, la colocación de: pisos, cielorrasos *drywall* y luminarias, el refuerzo de estructuras metálicas en muros, la pintura en cielorrasos, muros y ductos metálicos, la colocación de muros de *drywall*, el enchape de piso, el corte de metales para la reubicación de tabiques, la reinstalación de baldosas y el desmontaje y montaje de mamparas; y que en las facturas emitidas por otros proveedores se señala que los trabajos también consistieron en el montaje en remodelación de \_\_\_\_\_, fabricación e instalación de muebles de pared, instalación de luminarias ( \_\_\_\_\_), fabricación e instalación de columnas y *corners* con acrílico \_\_\_\_\_ y desmontaje y redistribución de ductos \_\_\_\_\_.

En ese sentido, la Administración concluyó que el trabajo realizado consistió en una remodelación y ampliación en la tienda de la recurrente para el cambio de uso del área de *food court*, para lo cual se realizó el desmontaje de los acabados antes descritos, lo que no implicó una demolición o destrucción de los mismos para la construcción de un nuevo inmueble y tampoco una destrucción de dichos acabados de los que no se pudiera obtener beneficios económicos futuros.

En adición, la Administración indicó que la carta emitida por \_\_\_\_\_ — que señaló que el proceso constructivo incluyó la demolición del patio de comidas y la demolición y reconstrucción de los acabados de la tienda y su mobiliario— no se condice con lo que señalan las valorizaciones y facturas antes mencionadas, además que la citada carta carece de fecha cierta por no estar legalizada, siendo que la fecha que consigna (15 de febrero de 2006) es posterior al inicio de los trabajos realizados, por lo que restó fehaciencia a la indicada carta.

Por dichas consideraciones, la resolución apelada mantuvo el reparo a la deducción del valor pendiente de depreciación de los activos dados de baja por la recurrente, al no corresponder a una edificación demolida íntegramente para construir una nueva, no haberse acreditado la desapropiación de dichos activos o que no se obtendría de ellos beneficios económicos futuros.

De los hechos expuestos se aprecia que en la etapa de fiscalización la Administración no cuestionó la destrucción de los activos dados de baja por la recurrente, que correspondieron al área del patio de comida rápida o *food court* de la tienda ubicada en la \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_, habiendo formulado el reparo en el sentido que la deducción del valor en libros pendiente de depreciación de tales activos, calificados como inmuebles, no es permitida

39



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

por el artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>36</sup>, debiendo dicho valor formar parte del costo del nuevo inmueble.

Sin embargo, como se advierte, la resolución apelada modificó el fundamento del reparo inicialmente efectuado, toda vez que la Administración, en la instancia de reclamación, luego del análisis de la misma documentación presentada durante la fiscalización, consideró que los activos dados de baja por la recurrente no fueron destruidos sino desmontados para efectuar una remodelación por cambio de uso del área de *food court* de la tienda antes mencionada, concluyendo en tal virtud que la baja de activos no correspondió a una edificación demolida en su integridad para la construcción de una nueva, caso en el cual, descartando la aplicación del artículo 43° de la Ley del Impuesto a la Renta, sería admitida la deducción del valor en libros pendiente de depreciación, según el criterio de la opinión institucional vertida en el Informe N° por haberse evidenciado en tal caso la desapropiación de los activos y que no se obtendría de ellos beneficios económicos futuros.

Según el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, vigente a la fecha de emisión de la resolución apelada, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones, precisando que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En reiterada jurisprudencia, como la contenida en la Resolución N° 08767-1-2016, este Tribunal ha establecido que si bien al amparo de la norma antes citada la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen de los aspectos del asunto controvertido, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o disminuirlos, con lo cual se tiene que la dicha entidad no estaba facultada para modificar el fundamento del reparo bajo examen, como ha acontecido en el presente caso, según lo anteriormente expuesto.

De conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, los actos de la Administración son nulos cuando han sido dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido. Según el último párrafo de dicho artículo, incorporado por Decreto Legislativo N° 1263, los actos de la Administración podrán ser declarados nulos de manera total o parcial.

Asimismo, el último párrafo del artículo 150° del referido código, modificado por Decreto Legislativo N° 1421, dispone que cuando el Tribunal Fiscal constate la existencia de vicios de nulidad, además de la declaración de nulidad, debe pronunciarse sobre el fondo del asunto, de contarse con los elementos suficientes para ello, salvaguardando los derechos de los administrados.

Según el acápite 76 del Glosario de Fallos empleados en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, aprobado por Acta de Reunión de Sala Plena N° 2009-19 de 26 de octubre de 2009<sup>37</sup>, «Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación», se declarará nula la apelada y se dejará sin efecto el valor.

Conforme con el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los

<sup>36</sup> Esta norma señala que los bienes depreciables, excepto inmuebles, que queden obsoletos o fuera de uso, podrán, a opción del contribuyente, depreciarse anualmente hasta extinguir su costo o darse de baja, por el valor aún no depreciado a la fecha del desuso, debidamente comprobado.

<sup>37</sup> Modificado por Actas de Reunión de Sala Plena N° 2010-06, 2013-31, 2014-22, 2015-01, 2016-04, 2017-05 y 2019-13.

M/ J/ [Firma] 40 V





# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Acuerdos de Sala Plena son vinculantes para todos los vocales de este Tribunal.

En tal sentido, toda vez que al modificar en la instancia de reclamación el fundamento del reparo a la baja de activos formulado en la etapa de fiscalización, la Administración infringió el procedimiento legal establecido, corresponde declarar la nulidad de la apelada en el extremo de dicho reparo y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° [redacted] en el mismo extremo.

Sin perjuicio de lo concluido, cabe señalar que la Carta N° [redacted]<sup>38</sup>, emitida por el Superintendente Nacional Adjunto de Tributos Internos de la SUNAT, indicó que: «el análisis efectuado en el Informe N° [redacted] también resulta aplicable cuando la edificación es demolida parcialmente, por lo cual, en este supuesto, corresponderá que el valor en libros relativo a la parte demolida se deduzca de la renta neta para la determinación del Impuesto a la Renta en el ejercicio en que se concluya la demolición parcial», con lo cual el argumento esbozado en la resolución apelada que restringió los alcances del precitado informe a los casos en que la edificación antigua es demolida íntegramente ha quedado sin sustento por el pronunciamiento glosado y que es de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración, de acuerdo con el artículo 94° del Código Tributario.

Estando al sentido del fallo emitido, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de la recurrente.

#### 4. Derechos antidumping

Según el punto 4 del Anexo 04 a la Resolución de Determinación N° [redacted] correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 (fojas 16326 a 16333), la Administración reparó los pagos por derechos antidumping relacionados con las importaciones que afectaron el costo de ventas, por toda vez que dichos pagos califican como multas o sanciones emitidas por el sector público nacional, las cuales no forman parte del costo de adquisición de los bienes según el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y tampoco son deducibles según el inciso c) del artículo 44° de la misma ley.

Cabe indicar que durante la fiscalización la recurrente explicó que los pagos por derechos antidumping efectuados durante el ejercicio 2006 afectaron los resultados del ejercicio a través del costo de ventas (foja 11899), lo que fue verificado por la Administración, según consta en el punto 9 del Anexo N° 01 Resultado del Requerimiento [redacted] (fojas 13441 a 13447).

De acuerdo con el Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio original («GATT de 1947») <sup>39</sup>, el dumping permite la introducción de los productos de un país en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal y es condenable cuando causa o amenaza causar un daño importante a una rama de producción existente de una parte contratante o si retrasa de manera importante la creación de una rama de producción nacional. Asimismo, señala que, con el fin de contrarrestar o impedir el dumping, toda parte contratante podrá percibir, sobre cualquier producto objeto de dumping, un derecho antidumping que no exceda del margen de dumping relativo a dicho producto.

Mediante Decreto Supremo N° 006-2003-PCM<sup>40</sup> se reglamentan normas previstas en el «Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», el «Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias» y en el «Acuerdo sobre

<sup>38</sup> Emitida en fecha posterior a la resolución apelada.

<sup>39</sup> Texto en el que se basa el «Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994», que forma parte del «Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) y los Acuerdos Comerciales Multilaterales contenidos en el Acta Final de la Ronda Uruguay» suscrita en Marrakech, Marruecos el 15 de abril de 1994, aprobados en el Perú por Resolución Legislativa N° 26407, publicada el 18 de diciembre de 1994.

<sup>40</sup> Publicado el 11 de enero de 2003.

 41 



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

Agricultura». Según su artículo 46°, los derechos antidumping son medidas destinadas a corregir las distorsiones generadas en el mercado por la práctica de dumping. Asimismo, establece que los derechos antidumping, provisionales o definitivos, tienen la condición de multa y no constituyen en forma alguna tributo. Por su parte, el artículo 45° del citado decreto supremo dispone que la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios del Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) es la facultada para establecer un derecho antidumping.

Según lo expuesto, por definición normativa expresa contenida en el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, los derechos antidumping, provisionales o definitivos, tienen la naturaleza jurídica de multa.

De otro lado, el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que por costo computable de los bienes enajenados se entenderá el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley.

El numeral 10 de la NIC 2 «Inventarios», modificada a diciembre de 2003<sup>41</sup>, señala que el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Asimismo, el numeral 11 de la misma norma menciona que el costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Por su parte, el inciso c) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional.

De acuerdo con las normas antes glosadas, dado que los derechos antidumping tienen naturaleza jurídica de una multa impuesta por el INDECOPI, no forman parte del costo de adquisición conforme al artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta y tampoco constituyen un concepto deducible según el inciso c) del artículo 44° de la misma ley, de lo que se tiene que el reparo formulado por la Administración se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en las Resoluciones N° 02218-5-2016, 07944-4-2016 y 06291-1-2018, entre otras, siendo que la última mencionada fue emitida en un caso seguido por la recurrente.

Sobre lo alegado en el sentido que los derechos antidumping no son multas y deben formar parte del costo de los bienes importados, cabe señalar que, por disposición expresa del artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, los derechos antidumping han sido calificados jurídicamente como multas y, en tal virtud, no cabe considerar que forman parte del costo de adquisición a que se refiere el artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo que, por la misma calificación, tampoco son un concepto deducible de conformidad con lo dispuesto por el inciso c) del artículo 44° de la misma ley, por lo que no resulta amparable tal alegato de la recurrente.

En cuanto a que los derechos antidumping no califican en sentido estricto como multas debido a que su imposición no responde a la comisión de una falta administrativa del importador, no pretenden evitar una

<sup>41</sup> Oficializada en el Perú mediante la Resolución N° 034-2005-EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad, publicada el 2 de marzo de 2005. Vigente en el ejercicio 2006 materia de autos.

M  
J  
42  
J



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

conducta proscrita o ilícita por el legislador y porque no observan los principios de la potestad sancionadora administrativa de legalidad, debido procedimiento y tipicidad, cabe reiterar que en el ordenamiento jurídico peruano se ha establecido que los derechos antidumping son multas, según el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, debiendo destacarse que ello no colisiona con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio antes mencionado, que también forma parte del ordenamiento jurídico peruano, dado que dicho acuerdo no contiene una calificación expresa sobre la naturaleza jurídica de los derechos antidumping.

A lo anterior debe agregarse que el órgano encargado de establecer los derechos antidumping es la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios del INDECOPI, por lo que no corresponde analizar en esta vía la naturaleza jurídica de los derechos antidumping, como ha señalado anteriormente este Tribunal en las Resoluciones N° 10126-1-2017 y 08888-1-2018.

Con relación a que debe analizarse si los derechos antidumping califican como multas atendiendo a su verdadera naturaleza, como dispone la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, que en su primer párrafo establece que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, cabe señalar, sin perjuicio de lo antes mencionado, que la labor que impone el citado dispositivo legal no puede llevar a desconocer lo que expresamente disponen otras normas que conforman el ordenamiento jurídico, como el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM, que establece que los derechos antidumping, provisionales o definitivos, tienen la condición de multa.

En cuanto a que el artículo 46° del Decreto Supremo N° 006-2003-PCM es inconstitucional por exceder la potestad reglamentaria del Presidente de la República, ya que desnaturaliza el concepto de los derechos antidumping establecido en su ley de creación, cabe reiterar lo indicado en el sentido que el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio antes mencionado, que forma parte del ordenamiento jurídico peruano, no contiene una calificación expresa sobre la naturaleza jurídica de los derechos antidumping, por lo que mal puede alegarse que el aludido artículo 46°, al considerarlos como multas, excede la potestad reglamentaria del Presidente de la República prevista en el numeral 8 del artículo 118° de la Constitución Política del Perú.

De otro lado, cabe precisar que el aludido artículo 46° no es una norma de carácter tributario, por lo que no correspondería el análisis de su constitucionalidad bajo las disposiciones contenidas en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, como arguye la recurrente, debiendo anotarse que la incidencia de la mencionada norma en el ámbito del Impuesto a la Renta, tal como se ha analizado en el presente caso, está dada por lo dispuesto en el artículo 20° y el inciso c) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo que en modo alguno convierte al precitado artículo 46° en una norma tributaria.

## 5. Modificación de coeficientes

De la revisión al Anexo 02 a las Resoluciones de Determinación N° (fojas 16384 a 16386), se aprecia que la Administración modificó el coeficiente aplicable para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2006<sup>42</sup>, teniendo en cuenta el impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, en tanto que modificó el coeficiente aplicable para determinar los anticipos de los periodos marzo a diciembre de 2006, teniendo en cuenta el impuesto calculado en la Resolución de Determinación N° correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005.

<sup>42</sup> En este extremo debe mencionarse que la resolución apelada rectificó el coeficiente aplicable, de 0,0168 a 0,0167, al detectar un error material de cálculo incurrido en la etapa de fiscalización.

43



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

La resolución apelada da cuenta que mediante la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2009 se confirmaron todos los extremos de las precitadas Resoluciones de Determinación N° (fojas 16807 y 16808 vuelta).

Según el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán sobre la base 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, siendo que los pagos a cuenta por los periodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

En las Resoluciones N° 01601-3-2003 y 02760-5-2006, entre otras, este Tribunal ha señalado que las normas que regulan los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consideran el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto que los importes declarados por dichos conceptos han sido establecidos en forma correcta, por lo que en caso de existir nuevos importes, ya sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o como resultado de una fiscalización, estos son los que la Administración debe considerar al efectuar su determinación.

Por su parte, según los artículos 9° y 203° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional, según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley.

De acuerdo con lo expuesto, resulta válido que la determinación del Impuesto a la Renta efectuada por la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización que no haya sido dejada sin efecto por dicha entidad, este Tribunal o la autoridad jurisdiccional, pueda servir de sustento a la propia Administración para determinar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que correspondan a los periodos siguientes.

Sin perjuicio de ello, corresponde señalar que mediante Resolución N° 06291-1-2018 de 21 de agosto de 2018<sup>43</sup> este Tribunal resolvió la apelación interpuesta contra la antes citada Resolución de Intendencia N° 0150140008917 y levantó algunos de los reparos que fueron formulados a la determinación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, contenida en las Resoluciones de Determinación N°

Atendiendo a la situación descrita, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración efectúe un nuevo cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, para lo cual deberá tener en cuenta la nueva determinación que realice respecto del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, en cumplimiento de lo resuelto por este Tribunal en la Resolución N° 06291-1-2018.

Sobre la demanda contencioso administrativa que la recurrente refiere que interpuso respecto de lo resuelto sobre las resoluciones de determinación emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005, cabe indicar que si bien el artículo 157° del Código Tributario señala que la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa y podrá impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo, que se rige por las normas contenidas en dicho código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, también precisa que la presentación de la demanda no

<sup>43</sup> Ampliada por Resolución N° 08888-1-2018 de 13 de noviembre de 2018.

M  
S  
J  
44 ✓



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración, lo que concuerda con el artículo 24° del referido Texto Único Ordenado, que establece que la admisión de la demanda no impide la vigencia ni la ejecución del acto administrativo, salvo que el juez mediante una medida cautelar o la ley, dispongan lo contrario.

En tal sentido, en tanto la recurrente no acredite la existencia de una medida cautelar que impida la ejecución de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, la Administración se encuentra obligada a dar cumplimiento a las resoluciones que emita este colegiado, bajo responsabilidad, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 156° del Código Tributario.

## 6. Resoluciones de multa

De conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Según el criterio adoptado por este Tribunal en las Resoluciones N° 12224-4-2011 y 07969-8-2014, entre otras, para efecto de la comisión de la precitada infracción 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.

La Resolución de Multa N° (fojas 16435 y 16436) está vinculada a la determinación efectuada con la Resolución de Determinación N° , relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, por lo que estando a lo resuelto en esta instancia sobre los reparos impugnados que sustentan dicho valor, corresponde emitir similar pronunciamiento sobre la precitada multa vinculada, debiendo la Administración reliquidarla.

Por su parte, las Resoluciones de Multa N° (fojas 16437 a 16460) están vinculadas a la modificación de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2006, efectuada con las Resoluciones de Determinación N° , por lo que estando a lo analizado en esta instancia sobre dicha modificación, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide las referidas resoluciones de multa.

En tanto, las Resoluciones de Multa N° (fojas 16461 a 16484) están vinculadas a la determinación efectuada con las Resoluciones de Determinación N° , relativas al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006, por lo que estando a lo analizado en esta instancia sobre los reparos impugnados que sustentan dicha determinación, corresponde revocar la apelada en este extremo a fin que la Administración reliquide las indicadas resoluciones de multa.

## 7. Solicitud de devolución

La recurrente solicita en esta instancia de apelación la devolución de los pagos efectuados para la

45



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

admisión<sup>44</sup> de sus recursos impugnatorios y la cancelación de la deuda tributaria que contienen los valores impugnados, más los intereses respectivos, en el supuesto que tales pagos se tornen en indebidos como consecuencia de lo que este Tribunal resuelva en el presente expediente.

Al respecto, habida cuenta que en la presente instancia se han dejado sin efecto algunos de los reparos formulados por la Administración y toda vez que debido a ello deberá efectuar una nueva liquidación de la deuda relativa al Impuesto a la Renta del ejercicio 2006, el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2006 y las resoluciones de multa vinculadas, corresponde que aquella, luego de verificar los pagos efectuados, establezca la existencia de pagos que, por efecto del pronunciamiento emitido en la presente instancia, devengan en indebidos y/o en exceso y proceda a tramitar su devolución de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 162° del Código Tributario<sup>45</sup>, siendo que, de encontrarse en trámite un procedimiento similar al respecto, corresponderá que los actuados le sean acumulados.

## 8. Inaplicación de intereses y sanciones

En sus alegatos la recurrente solicita la inaplicación de intereses y sanciones en el caso que exista duplicidad de criterio o duda razonable en la interpretación de las normas, al amparo del artículo 170° del Código Tributario (foja 18671).

Según el artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1263, no procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si: 1) Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral; y 2) La Administración haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

Más allá de la invocación a la norma citada, la recurrente no ha expuesto razones por las cuales considera que en el caso materia de autos existe una duda razonable en la interpretación de alguna norma tributaria o la duplicidad de criterio de la Administración en la aplicación de una norma tributaria que amerite la aplicación de dicha norma, por lo que no procede amparar lo solicitado.

Finalmente, cabe indicar que la diligencia del informe oral se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes (foja 18665).

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Mejía Ninacondor, e interviniendo como ponente la vocal Chipoco Saldías.

## RESUELVE:

1. Declarar **NULA** la Resolución de Intendencia N° de 30 de diciembre de 2010 en el extremo que modificó el fundamento del reparo por baja de activos y, en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación N° y la Resolución de Multa N° en el extremo de dicho reparo; **NULA** en el extremo que incorporó nuevos fundamentos al reparo por amortización de intangibles, según lo señalado en la presente resolución; **REVOCARLA** en el extremo de los reparos por gastos imputados a la asociación en participación, amortización de

<sup>44</sup> De la verificación efectuada en la presente instancia a las hojas de admisibilidad de la reclamación y de la apelación (fojas 16535 y 17099) se advierte que las impugnaciones fueron efectuadas dentro del plazo de ley establecido.

<sup>45</sup> Esta norma señala que las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria deberán ser resueltas y notificadas en un plazo no mayor de 45 días hábiles, siempre que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese de pronunciamiento expreso de la Administración.

46



# Tribunal Fiscal

N° 10925-1-2019

intangibles (solo los conceptos «Licencias Oracle» por por

Módulo "Abastecimiento"» por y modificación de coeficientes, así como el cálculo de las resoluciones de multa; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

2. **DAR TRÁMITE** de solicitud no contenciosa al extremo de la apelación que solicita la devolución, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo señalado en la presente resolución.

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

ZUNIGA BULANTO  
VOCAL PRESIDENTA

MEJÍA NINACONDOR  
VOCAL

CHIPECO SALDÍAS  
VOCAL

Huertas Valladares  
Secretaria Relatora (e)  
CHS/HV/BC/rmh