



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

EXPEDIENTE N° : 14559-2018  
INTERESADO :  
ASUNTO : Impuesto a la Renta y otros  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 3 de setiembre de 2019

VISTA la apelación interpuesta por \_\_\_\_\_, contra la Resolución de Intendencia N° \_\_\_\_\_ de 20 de agosto de 2018, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° \_\_\_\_\_ y las Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_ giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, Tasa Adicional del citado impuesto de mayo de 2010 y por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que ha ejercido de manera legítima una economía de opción, ejecutando negocios jurídicos reales, como la escisión del bloque patrimonial conformado por un barco y su permiso de pesca a favor de \_\_\_\_\_; además, señala que se han llevado a cabo otros negocios jurídicos, como son: la fusión por absorción entre \_\_\_\_\_ (absorbido por \_\_\_\_\_ (absorbente) y la venta de las acciones emitidas por \_\_\_\_\_ a favor de \_\_\_\_\_, así como actos administrativos emitidos por parte de las autoridades del sector Produce y notariales, entre otros, por lo que sus actos y negocios han sido transparentes con las manifestaciones de voluntad en cada negocio; sin embargo, la Administración bajo la figura de la simulación pretende desconocer la validez y eficacia jurídica de todos ellos, pretendiendo que todas sus decisiones empresariales, se limiten única y exclusivamente a un contrato típico de compra-venta, vulnerando el principio de autonomía de la voluntad y evidenciando un desconocimiento de los negocios del sector pesca, obligándolo a optar por una operación más gravosa amparándose indebidamente en la Norma XVI del Código Tributario.

Que afirma que la economía de opción se encuentra reconocida tanto en la legislación y jurisprudencia comparada como las sentencias del Tribunal Supremo de España y normas positivas de España y Chile, citando diversas sentencias emitidas por diversos organismos internacionales, así como las Resoluciones N° 06686-4-2004 y 07114-1-2004 y las sentencias de Casación N° 3039-2008, 16804-2014 y 756-2011.

Que agrega que la aplicación del primer y último párrafo de la citada Norma XVI debe ser restrictiva a fin de proteger los derechos fundamentales involucrados, por lo que si la intervención de la Administración es susceptible de vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, su ejecución se justificará solo si existe una facultad debidamente reglada y cita a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3666-2008-PA/TC y la Casación de la Corte Suprema N° 756-2011.

Que manifiesta que no existe norma que habilite la aplicación de la analogía y que su uso está prohibido cuando se vulneran los derechos de los contribuyentes para lo cual cita la Casación N° 4392-2013, sin embargo, la Administración ha procedido a aplicarla, vulnerando la Norma VIII y IV del Código Tributario al equiparar la escisión del bloque patrimonial (embarcación Neptuno y su permiso de pesca) que efectuó a favor de la empresa \_\_\_\_\_ y la venta de las acciones emitidas por ésta última a favor de \_\_\_\_\_ gravada con la tasa de 5% por haberla efectuado personas naturales, con una supuesta venta de la referida embarcación pesquera más su correspondiente permiso de pesca, para pretender gravar los negocios reales que realizó con la tasa del 30%.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que refiere que la Administración pretende emplear una facultad que el Poder Legislativo ha suspendido mediante la Ley N° 30230 y, que además no se encontraba vigente en el periodo fiscalizado (ejercicio 2010), así indica que el Decreto Legislativo N° 1121 (publicado el 18 de julio de 2012) concedió a la Administración la posibilidad de aplicar la norma anti elusiva, a partir de su entrada vigencia, esto es, el 19 de julio de 2012, resultando un imposible jurídico aplicarla a los actos y/o hechos y/o situaciones que ocurrieron con anterioridad a esta fecha, por cuanto implicaría la aplicación retroactiva de una disposición tributaria vulnerando la Norma X del Código Tributario y el artículo 103° de la Constitución Política del Perú.

Que indica que con la figura de la simulación es imposible atacar los actos de fraude de ley para lo cual cita a la Resolución N° 06686-4-2004 y la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1121 y que dichos actos solo podrán cuestionarse a partir de la entrada en vigencia del citado decreto (19 de julio de 2012), por ello, la Administración forzosamente pretende demostrar la existencia de una norma defraudada y una de cobertura y calzar operaciones reales en el supuesto de la simulación, lo que vulnera sus derechos como contribuyente, no obstante, lo que pretende es aplicar de manera retroactiva una facultad no vigente y que además está suspendida.

Que sostiene que la Administración pretende aplicar la ratio legis de una norma derogada al invocar la intención de los deudores tributarios, lo que fue regulado por la Norma VIII del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816 y antes de su derogación por la Ley N° 26663, y que solo tiene sentido evaluar dicha intención al referirse al fraude de ley no así a los casos de simulación, tal como también lo ha señalado la Resolución N° 6686-4-2004, en ese sentido, indica que tanto en la determinación como en la apelada la Administración invoca incorrectamente la simulación, figura que no procede por cuanto los negocios jurídicos fueron reales e intervinieron autoridades administrativas correspondientes al Sector Pesca, Registros Públicos, Notarios y las partes; agregando que la resolución apelada no ha realizado una motivación alguna respecto a dicho argumento.

Que asimismo, alega que la Administración de manera flagrante vulnera el principio de vigencia inmediata de las normas para justificar la indebida aplicación de la Norma XVI en lo correspondiente a la supuesta simulación, invocando la Ley N° 30230 que suspendió la referida Norma XVI en lo concerniente a la elusión, pese a que la excepción que establece dicha ley constituye una norma inconstitucional por vulnerar el principio de irretroactividad de las normas, por lo que el fundamento por el cual la Administración sustenta su reparo no tiene validez legal; agregando que en el ejercicio acotado, esto es, en el ejercicio 2010 resultaba de aplicación la Norma VIII modificada por la Ley N° 26663, que no emitía cuestionar el fraude de ley, tal como se indicó en la Resolución N° 06686-4-2004.

Que menciona que por las razones antes expuestas no proceden las acotaciones referidas a la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, a los gastos relacionados con la escisión así como el gasto vinculado a la Factura N° 001-00781, al ser evidente la necesidad de los gastos, no debiendo interpretarse el principio de causalidad en forma restrictiva. Asimismo, manifiesta que tampoco procede las infracciones y sanciones determinadas; asimismo; agregando en cuanto a la infracción tipificada en el numeral 5° del artículo 175° del Código Tributario, que la motivación de la Administración no está acorde con el marco legal y que la legalización es un hecho autónomo e independiente de la anotación con retraso, puesto que un libro puede estar al día sin embargo fue legalizado con atraso, por lo que considera que la Administración además de vulnerar el principio de tipificada ha vulnerado la Norma VIII del Código Tributario al extender las disposiciones tributarias a otros supuestos acontecidos en la realidad.

Que de otro lado, solicita que se suspenda todo procedimiento de cobranza coactiva respecto de la deuda materia de la presente impugnación.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que por su parte, la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 efectuó reparos de la base imponible del indicado impuesto y ejercicio por recalificación económica por la transferencia de la embarcación Neptuno, mediante una escisión a favor de \_\_\_\_\_ y perfeccionada con la venta de las acciones de \_\_\_\_\_

; costo de ventas de la embarcación vendida; servicio de asesoría jurídica cuya necesidad no sustentó; y gastos sin sustento documentario y sin uso de medios de pago; asimismo detectó las infracciones tipificadas en los numerales 5 del artículo 175° del Código Tributario y 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que en el presente caso, se tiene que mediante Carta N° \_\_\_\_\_ y Requerimiento N° \_\_\_\_\_<sup>1</sup> (fojas 1645, 1646 y 1671), la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva respecto de sus obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de los períodos enero a diciembre de 2010.

Que asimismo, a través de Carta N° \_\_\_\_\_<sup>2</sup> (fojas 1664 y 1665), la Administración comunicó a la recurrente que el plazo fue prorrogado por un año adicional, en virtud del inciso a) del numeral 2 del artículo 62°-A del Código Tributario, por la complejidad de la fiscalización, al haberse dado una reorganización empresarial.

Que es preciso anotar que en el citado procedimiento de fiscalización además del Requerimiento N° \_\_\_\_\_ (fojas 1645 y 1646), se emitieron los Requerimientos N° \_\_\_\_\_<sup>3</sup>

(fojas 1482 a 1484, 1613 a 1615 y 1648 a 1651), determinándose como resultado del mencionado procedimiento los siguientes reparos por: (i) Recalificación económica de venta gravada de embarcación pesquera "Neptuno" por S/ 47 273 427,00<sup>4</sup>; (ii) No sustentarse la necesidad del gasto en servicio de asesoría jurídica por la escisión por S/ 1 989 050,00; y, (iii) Gasto sin sustento documentario y sin uso de medios de pago por S/ 21 617,00; emitiendo como consecuencia de los mencionados reparos la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (fojas 1694 a 1698), la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de mayo de 2010 (fojas 1692 y 1693), así como Resoluciones de Multa N° \_\_\_\_\_, por las infracciones tipificadas en el numeral 5 del artículo 175° y numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 1689 a 1691).

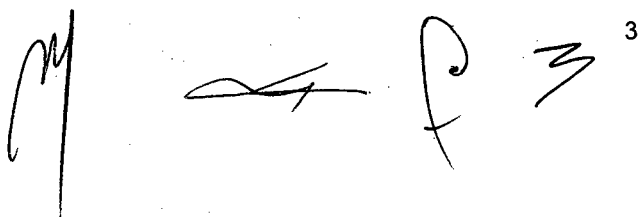
Que en consecuencia, la materia en controversia se centra en determinar si los reparos e infracciones antes mencionados se encuentran emitidos de acuerdo a ley.

<sup>1</sup> Notificados el 22 de diciembre de 2015, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de los datos de identificación y firma de la persona con quien se entendió la diligencia, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1647 y 1672).

<sup>2</sup> Notificada el 14 de diciembre de 2016, mediante cedulón al encontrarse el domicilio fiscal de la recurrente cerrado, habiendo el notificador, quien consignó sus datos de identificación y firma, dejado constancia que el documento a notificar fue dejado en sobre cerrado bajo la puerta, conforme a lo dispuesto en el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1663 y 1666).

<sup>3</sup> Notificados el 6 de julio de 2016 y 22 de junio y 28 de noviembre de 2017, mediante acuse de recibo, habiéndose dejado constancia de sus datos de identificación y firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (fojas 1485, 1616 y 1652).

<sup>4</sup> Nótese que si bien la Administración hace referencia en el Anexo N° 02 a la Resolución de Determinación N° \_\_\_\_\_ (foja 1696) al "Reparo 1" por la recalificación económica a la venta gravada de la embarcación pesquera "Neptuno", por S/ 51 282 000,00 y al "Reparo 2" por costo de venta de la embarcación pesquera "Neptuno", por - S/ 4 008 573,00; conforme se observa del Anexo N° 04 (foja 1694) el referido costo de venta fue disminuido del ingreso total reparado, por lo que el aludido Reparo 1 solo asciende en consecuencia a S/ 47 273 427,00.

 3



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

## Resolución de Determinación Nº

i) Recalificación económica de venta gravada de embarcación pesquera "Neptuno" por S/ 47 273 427,00

Que de los Anexos Nº 2 y 4 a la Resolución de Determinación Nº I (fojas 1694 y 1696), se aprecia que la Administración determinó por recalificación económica que la transferencia de la embarcación pesquera "Neptuno" mediante la escisión de parte de su bloque patrimonial en favor de la empresa y perfeccionada por la venta del 100% de las acciones de esta última con fecha 5 de mayo de 2010, celebrada por (como vendedores) y (como compradora), en realidad se trataba de una venta gravada en la que el precio de venta fue de S/ 51 282 000,00 y el costo computable era por S/ 4 008 573,00, resultando como ingreso gravado, con la tasa del 30%<sup>5</sup>, la suma de S/ 47 273 427,00.

Que el penúltimo párrafo del artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 972, establece que en general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente.

Que el artículo 5º de la referida ley, indica que para los efectos de esta ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Que el artículo 20º de la anotada Ley del Impuesto a la Renta, modificada por Decreto Legislativo Nº 979<sup>6</sup>, según texto vigente para el caso de autos, establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados. Si se trata de bienes depreciables o amortizables, a efectos de la determinación del impuesto, el costo computable se disminuirá en el importe de las depreciaciones o amortizaciones que hubiera correspondido aplicar de acuerdo a lo dispuesto por esta ley. El ingreso neto total resultante de la enajenación de bienes se establecerá deduciendo del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Que el citado artículo 20º agrega que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción, o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, entiéndase por: 1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, incrementada en las mejoras incorporadas con carácter permanente y los gastos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o enajenación de bienes, gastos notariales, impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente. En ningún caso los intereses formarán parte del costo de adquisición; 2) Costo de producción o construcción: El costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o

<sup>5</sup> Y no a la tasa reducida del 5%.

<sup>6</sup> Vigente desde el 1 de enero de 2008.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

construcción; y 3) Valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente Ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

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

Que de otro lado, el primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1121<sup>7</sup>, regula lo concerniente a la calificación económica de los hechos imponible señalando 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.

Que además, en el último párrafo de la citada norma, se regula lo relativo a la simulación, indicando que en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la primera disposición en comentario, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

Que sobre la facultad de calificación económica de la Administración Tributaria, este Tribunal ha dejado establecido, entre otras, en la Resolución N° 590-2-2003, que la apreciación o calificación del hecho imponible busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

Que en ese mismo sentido, la Resolución N° 10890-3-2016<sup>8</sup> señala que: "...este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica recogido en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado."

Que habida cuenta que en el presente caso la Administración Tributaria ha hecho uso de la facultad de calificación económica de los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios, a fin de aplicar la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados por aquéllos, es pertinente revisar los acuerdos adoptados en los contratos, así como los actos realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes, con el

<sup>7</sup> El artículo 8º de la Ley N° 30230, publicada el 12 de julio de 2014, suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, con excepción de lo dispuesto en el primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121.

<sup>8</sup> Es pertinente tener en cuenta que el texto del primer párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, corresponde al texto del segundo párrafo de la Norma VIII del indicado cuerpo normativo, por lo que resulta válidamente aplicables a la Norma XVI, los criterios del Tribunal Fiscal emitidos respecto a la Norma VIII.

5



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

objeto de determinar si – conforme a lo determinado por la Administración – existe discrepancia entre la real operación efectivamente llevada a cabo, respecto de los negocios civiles realizados por la recurrente y las demás partes intervinientes en las operaciones, a efectos de establecer las consecuencias impositivas a dicha real transacción económica efectuada.

Que a fin de establecer el negocio realmente llevado a cabo, no es suficiente con atender aisladamente a las operaciones realizadas, sino que debe tenerse en cuenta la secuencia de negocios desarrollados, así como las situaciones y relaciones económicas existentes o establecidas por los interesados, por lo que es menester atender a los actos coetáneos y posteriores del contrato que – en principio – regularía el negocio jurídico que se alega haber efectuado (opción de compra), para conocer la verdadera operación llevada a cabo.

Que en tal orden de ideas, de la documentación obrante en el expediente se tiene que la recurrente suscribió diversos actos jurídicos (Constitución de empresa - Acuerdo de escisión – Venta de acciones), los cuales fueron ejecutados en diferentes momentos y le permitieron la venta de la embarcación pesquera "Neptuno" por S/ 51 282 000,00.

Que conforme se aprecia de autos (fojas 2032 a 2035), es una sociedad anónima cerrada constituida en el Perú, cuyo 75% de acciones eran de titularidad de (11 250 acciones) y 25% de acciones eran de propiedad de I (3750 acciones), siendo inscrita en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima, en la Partida N° 12089155.

Que por su parte, fue una sociedad anónima cerrada constituida en el Perú, cuyo 75% de acciones eran de titularidad de I con 750 acciones, y 25% de acciones eran de propiedad de I con 250 acciones (fojas 125 a 138), siendo inscrita en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima, en la Partida N° 12473741 (fojas 113 a 120). Según el Asiento B00002 de la citada Partida, la mencionada empresa fue absorbida por desde el 2 de agosto de 2010 (foja 383).

Que asimismo, I fue una sociedad anónima cerrada constituida en el Perú e inscrita en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima, en la Partida N° 12083218 (fojas 507 a 511), que, entre otras, absorbió a la empresa desde el 2 de agosto de 2010, según Asiento B00004 de la Partida N° 12083218 (fojas 496 a 498).

Que por su parte, es una sociedad anónima cerrada constituida en el Perú e inscrita en el Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima, la cual conforme al Asiento B00007 de la Partida N° 12083218 (foja 495), absorbió a la empresa desde el 1 de febrero de 2011 y mantuvo un contrato de asociación en participación con I

Que conforme con el Acuerdo de Escisión mediante el cual la recurrente escindió una parte del bloque patrimonial, conformado por la embarcación pesquera "Neptuno" y su permiso de pesca, a efecto de entregárselo a I (fojas 90 a 112), y lo establecido en el Contrato de Compraventa de Acciones de esta última empresa en favor de I (fojas 937 a 950), la citada escisión del bloque patrimonial en favor de I, así como la enajenación del 100% de acciones del capital de esta última en favor de I, se realizó entre la recurrente como vendedora y I (posteriormente absorbida por I) como compradora.

Que en cuanto a la cronología de los contratos celebrados por las partes y de la realización de ciertos actos relevantes para el análisis de la materia controvertida, de la documentación obrante en el expediente se identifican la siguiente secuencia de actos:



# Tribunal Fiscal

N° 07857-5-2019

- i) **27.04.2010**  
Suscripción de minuta de Constitución Simultánea de Sociedad Anónima Cerrada  
(fojas 125 a 138)  
Capital Social: 1 000 acciones con un valor de S/ 1,00 por acción.  
Accionistas: con 750 acciones (75% de participación) y  
con 250 acciones (25% de participación)
- ii) **28.04.2010**  
Celebración de Junta Universal de Accionistas de (fojas 703 y 704)  
Acuerdo: Aprobar que el accionista de la sociedad realice un préstamo a  
la sociedad ascendente a US\$ 1 407 000,00 para financiar futuras operaciones de la sociedad.
- iii) **28.04.2010**  
Celebración de Contrato de Mutuo entre (como mutuante) y  
(como mutuataria), por la suma ascendente a US\$ 1 407 000,00 (foja 752).
- iv) **29.04.2010**  
Suscripción de Proyecto de Escisión (fojas 1442 a 1446)  
Participan:
- v) **29.04.2010**  
Emisión y entrega por de  
informe con opinión preliminar sobre valor comercial de embarcación pesquera "Neptuno", de  
propiedad de , valorizándolo en US\$ 21 497 356,00 (fojas 198 a 211)
- vi) **30.04.2010**  
Celebración de Junta Universal de Accionistas de (fojas 956 a 958) y  
Junta Universal de Accionistas de (fojas 700 a 702), aprobando acuerdo  
de escisión de bloque patrimonial con un valor neto de S/ 8 000,00, cuya vigencia se daría el 1 de  
mayo de 2010, consistente en:  
**Activo:** Embarcación Pesquera con Matrícula N° inscrita en Partida  
Registral N° ε incluyendo equipos, bienes, accesorios, partes integrantes, licencias y  
permisos, con un Valor en Libros de S/ 4 008 574,00.  
**Pasivo:** Cuenta por Pagar Accionistas con un Valor en Libros de S/ 4 000 574,00
- vii) **30.04.2010**  
Registro de asiento contable de escisión en el Libro Diario y Libro Mayor, por S/ 4 146 800,00; y,  
de cargo (debe) por préstamo de accionista (Cuenta 4411102), por el importe de S/ 4 000 573,33  
(US\$ 1 407 000,00) (fojas 683 a 686 y 1351 a 1356).
- viii) **30.04.2010**  
Constitución de Garantía Mobiliaria, por (como constituyente), afectando  
la embarcación pesquera inscrita en el Registro de Embarcaciones Pesqueras de la  
Oficina Registral Chimbote, en la Partida N° en favor de (como  
acreedora), para garantizar el adelanto de precio por US\$ 9 000 000,00 entregado a  
(fojas 518 y 519).



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

**ix) 05.05.2010**

Se acuerda modificación de garantía mobiliaria constituida por sobre embarcación pesquera considerando que la obligación garantizada consiste en la entrega por no de US\$ 9 000 000,00 sino de US\$ 15 000 000,00 en favor de como adelanto de pago por la venta del 100% de las acciones de (fojas 516 y 517)

**x) 05.05.2010**

Suscripción de contrato de compra venta del 100% de las acciones de la sociedad I celebrado por (como vendedores) y (como compradora), con el propósito de transferir en forma indirecta la propiedad del bloque escindido por incluyendo especialmente la embarcación pesquera "Neptuno", a un precio de US\$ 16 593 000,00 (fojas 936 a 950).

**xi) 05.05.2010**

Emisión de los Cheques Nº 05956083, 05956084, 05956085 y 05956086 a favor de por los importes de US\$ 1 407 000,00, US\$ 13 593 000,00, US\$ 282 000,00 y US\$ 1 311 000,00 (foja 724).

**xii) 05.05.2010**

Carta comunicando a pago de la deuda transferida a por la recurrente como parte del bloque escindido, por US\$ 1 407 000,00 (fojas 951 a 953).

**xiii) 07.05.2010**

Registro de asiento contable en Libro Caja Bancos de recepción y pago del préstamo efectuado por accionista por el importe de US\$ 1 407 000,00 (fojas 1041 a 1051).

**xiv) 07.05.2010**

Publicidad por adquisición por parte de de todo el capital accionario de

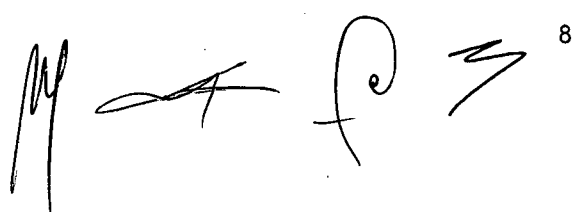
**xv) 10.05.2010**

Publicidad por adquisición de de todo el capital accionario de lo que implica la adquisición de un barco que le permitirá elevar su cuota al norte y sur del Perú, y que según la tasación efectuada el 29 de abril de 2010 por tiene un valor aproximado de US\$ 21,5 millones<sup>10</sup>.

Que del análisis que se efectuará en los siguientes considerandos sobre los acuerdos tomados en los diversos actos y contratos suscritos, se aprecia que a le interesaba adquirir la embarcación pesquera "Neptuno", propiedad de (la recurrente) que se encontraba valorizada al 29 de abril de 2010 en US\$ 21 497 356,00, por lo cual la recurrente constituyó una sociedad denominada a la cual le transfirió mediante escisión, una inexistente cuenta por pagar al propio accionista de US 1 407 000,00 y la referida embarcación con un valor en sus libros de S/ 4 008 574,00, valorizando únicamente en S/ 8 000,00 el bloque patrimonial escindido, para que posteriormente, luego los socios le vendieran el total de las acciones de dicha empresa, y por

<sup>9</sup> Ver: <https://fis.com/fis/worldnews/worldnews.asp?monthyear=&day=7&id=36479&l=s&special=&ndb=1%20target=>

<sup>10</sup> Ver: <https://doclink.demarest.com.br/fds/fds.aspx?lib=BIBLIOTECA&doc=88723>

 8





# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

ende le entregaran la referida embarcación pesquera a cambio de los US\$ 18 000 000,00, importe que fue entregado a los accionistas de la recurrente.

Que de la Partida Nº del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima de fecha 30 de noviembre de 2007 (fojas 2032 a 2035), se verifica la constitución de la recurrente, con un capital social de S/ 15 000,00 dividido en 15 000 acciones con derecho a voto de un valor nominal de S/ 1,00 cada una, consignando como socios fundadores a <sup>11</sup>, con 11 250 acciones (valor de S/ 11 250,00) y con 3 750 acciones (valor de S/ 3 750,00), teniendo como objeto "Dedicarse a actividades pesqueras; comercialización de recursos hidrobiológicos; extracción de especies hidrobiológicas del mar; alquiler de embarcaciones pesqueras con licencias y/o derecho de pesca; alquiler de embarcaciones pesqueras con /sin personal de faena de pesca; técnicos, patrón y personal que requiera para extracción y comercialización de recursos hidrobiológicos; adquisición y/o compra de repuestos, aparejos navales y ferretería naval que requieran las embarcaciones para su funcionamiento, celebración de contratos afines; buscar empresas y/o fábricas que adquieran recursos hidrobiológicos; búsqueda de cardúmenes de recursos hidrobiológicos en la mar con la finalidad de extraerlos, entre otras actividades que se requieran para realizar la extracción y comercialización de los recursos hidrobiológicos del mar peruano".

Que de la copia del Asiento C00002 de la Partida Registral Nº inscrita en el Registro de Embarcaciones Pesqueras de la Oficina Registral Chimbote de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos, se aprecia que mediante Escritura Pública del 21 de agosto de 2009, la recurrente adquirió la propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno", con Matrícula CE4524CM, por el precio de US\$ 1 666 060,00 (foja 522).

Que de lo expuesto por la recurrente en su recurso de apelación (foja 1909), se aprecia que aquella y suscribieron un contrato de asociación en participación.

Que obra en autos copia de la minuta de constitución simultánea de la sociedad del 27 de abril de 2010 (fojas 125 a 138), inscrita en la Partida Nº 12473741 del Registro de Personas Jurídicas de la Oficina Registral Lima el 29 de abril de 2010 (fojas 113 a 120), de la que se verifica que tal empresa se constituyó con un capital social de S/ 1 000,00 dividido en 1 000 acciones con derecho a voto, consignando como socios fundadores a con 750 acciones (valor de S/ 750,00) y con 250 acciones (valor de S/ 250,00)<sup>12</sup>, teniendo como objeto: "i) DEDIDARSE A LA EXTRACCIÓN, ELABORACIÓN, TRANSFORMACIÓN, INDUSTRIALIZACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE RECURSOS Y PRODUCTOS HIDROBIOLÓGICOS EN GENERAL DENTRO Y FUERA DEL PERÚ, SIN RESERVA NI LIMITACIÓN ALGUNA, COMPRENDIENDO ADEMÁS LA COMERCIALIZACIÓN, COMPRA, VENTA, IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE DICHOS PRODUCTOS Y SUS DERIVADOS. ii) ORGANIZAR, PROMOCIONAR Y/O ADQUIRIR INVERSIONES, ACCIONES, PARTICIPACIONES Y/O VALORES DE CUALQUIER COMPAÑÍA DOMICILIADA O NO DOMICILIADA EN EL PERÚ, Y TRANSFERIR A TERCERAS PERSONAS YA SEA EN EL PERÚ O EN EL EXTRANJERO, CUALQUIERA DE LAS INVERSIONES, ACCIONES, PARTICIPACIONES Y/O VALORES; Y, iii) DESEMPEÑARSE COMO AGENTE, REPRESENTANTE O SIMILAR DE CUALQUIER PERSONA YA SEA EN EL PERÚ O EL EXTRANJERO".

Que al día siguiente de la constitución de la sociedad <sup>13</sup>, esto es el 28 de abril de 2010, los socios de la recurrente acordaron, conforme al acta de la Junta Universal de Accionistas suscrita el 28 de abril de 2010 (fojas 963 y 964), aprobar que el accionista realizara un préstamo en favor de la sociedad, ascendente a US\$ 1 407 000,00, para financiar "futuras operaciones", dejando constancia que aunque la recurrente asumía desde tal día el compromiso de cumplir con dicha

<sup>11</sup> Casado con

<sup>12</sup> Mismos socios fundadores de la recurrente y con el mismo porcentaje de participación (75% y 25%).

9



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

obligación se le concedía "... un plazo de diez días (hasta el 7 de mayo de 2010) para que el accionista Sr. deposito el dinero en las cuentas de la sociedad", debiéndose suscribir un contrato de mutuo en el que se detallara las condiciones del mismo, contrato que fue suscrito en esa misma fecha (foja 752).

Que inmediatamente después, el 29 de abril de 2010, como representante legal de la recurrente y de la empresa, suscribió un "Proyecto de Escisión" (fojas 1442 a 1446), en el que se señaló que la primera segregaría de su patrimonio un bloque a transferir a favor de la segunda, ajustando ambas empresas su capital en el monto correspondiente, con la finalidad de explotar de manera más eficiente y racional la embarcación pesquera "Neptuno" a través de esta nueva sociedad (fojas 1444 y 1445):

"(...)

## II. FORMA DE ESCISIÓN Y FUNCIONES DE LAS SOCIEDADES PARTICIPANTES

(...)

2.2 Es función de Faenas Pesqueras segregar de su patrimonio el bloque patrimonial a que se refiere el numeral 4.1, transfiriéndolo a favor de la Sociedad Beneficiaria y ajustando su capital en el monto correspondiente.

2.3 Es función de absorber el bloque patrimonial escindido por la Sociedad Escindida, incorporándolo a su patrimonio, aumentando su capital social y emitiendo acciones a favor de los accionistas de la Sociedad Escindida, según lo previsto en la Sección V.

## III. EXPLICACIÓN DEL PROYECTO DE ESCISIÓN

(...)

### 3.3 Principales aspectos económicos

La escisión se efectúa para permitir la explotación económica del activo que conforme el bloque patrimonial de una manera más eficiente y racional a través de la Sociedad Beneficiaria. (...)"

Que, asimismo, en las Secciones IV, V y IX de referido proyecto de escisión se dejó constancia que dicho bloque patrimonial a segregarse tendría un valor neto ascendente a S/ 8 000,00, al estar conformado por la embarcación pesquera con Matrícula N° inscrita en Partida Registral N° incluyendo equipos, bienes, accesorios, partes integrantes, licencias y permisos, con un valor en libros de S/ 4 008 574,00 (activo) y, la cuenta por pagar accionistas, con un valor en libros de S/ 4 000 574,00 (pasivo); que las 8 000 nuevas acciones de la sociedad beneficiaria serían repartidas considerando los porcentajes de participación de los accionistas en la recurrente, motivo por el que (propietario del 75% de acciones), recibiría 6 000 acciones y (propietario del otro 25% de acciones), recibiría 2 000 acciones; y, que dicho acuerdo entraría en vigencia el 1 de mayo de 2010, salvo que en el propio acuerdo se pacte fecha distinta.

Que es así que al día siguiente, esto es, el 30 de abril de 2010 (fojas 956 a 958 y 960 a 962), tanto la recurrente como la sociedad, llevaron a cabo las Juntas Universales de Accionistas mediante las cuales, bajo los términos del proyecto de escisión suscrito, se acordó la escisión de bloque patrimonial de con un valor neto de S/ 8 000,00, cuya vigencia se daría el 1 de mayo de 2010, consistente en:

**Activo:** Embarcación Pesquera con Matrícula N° inscrita en Partida Registral N° incluyendo equipos, bienes, accesorios, partes integrantes, licencias y permisos, con un Valor en Libros de S/ 4 008 574,00.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

**Pasivo:** Cuenta por Pagar Accionistas con un Valor en Libros de S/ 4 000 574,00

Que como consecuencia de tales acuerdos, aumentó su capital social de 1 000 acciones a 9 000 acciones, con un valor nominal de S/ 1,00 por cada una, correspondientes a (6 750 acciones) y (2 250 acciones). Asimismo, disminuyó su capital social de 15 000 acciones a 7 000 acciones, con un valor nominal de S/ 1,00 cada una.

Que cabe mencionar que tales acuerdos fueron elevados a escritura pública recién el 2 de julio de 2010 e inscritos en los Registros Públicos el 7 de setiembre de 2010 (fojas 2036 y 2037).

Que teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, se puede apreciar que en cuatro días (27 al 30 de abril de 2010), los socios de la recurrente constituyeron una nueva empresa denominada en la cual mantenían porcentajes de participación similares a los que les correspondía por la recurrente ( la recurrente y su socio mayoritario suscribieron un contrato de préstamo por S/ 4 000 573,00, registrando la recurrente en su contabilidad una supuesta cuenta por pagar por dicho importe; la recurrente y a la nueva empresa suscribieron un proyecto de escisión cuyos términos se formalizaron mediante Junta Universal de Accionistas el 30 de abril de 2010 y por la cual la primera transfería en favor de la segunda un activo conformado por la embarcación pesquera cuyo valor en libros era de S/ 4 008 574,00 y un pasivo consistente en la cuenta por pagar antes mencionada, registrada en libros por S/ 4 000 574,00, resultando como valor neto del bloque escindido la suma de S/ 8 000,00, mismo que pasó a poder de

Que de otro lado, el 30 de abril de 2010, fecha en que ya se habría acordado la supuesta transferencia de propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno" en favor de mediante una escisión que entraría en vigencia el 1 de mayo de 2010, la recurrente constituyó una garantía mobiliaria (fojas 518 y 519), afectando la misma embarcación pesquera, inscrita en el Registro de Embarcaciones Pesqueras de la Oficina Registral Chimbote, en la Partida N° pero señalando como valor del bien afectado la suma ascendente a US\$ 18 000 000,00, pese a que ese mismo día en la Junta Universal de Accionistas llevada a cabo por la recurrente para aprobar la escisión antes referida (fojas 960 a 962), se manifestó que el valor en libros de tal bien para la recurrente era de S/ 4 008 574,00.

Que nótese además que la mencionada garantía mobiliaria fue efectuada en favor de (como acreedora), con la finalidad de garantizar el adelanto de precio por un monto ascendente a US\$ 9 000 000,00 que sería entregado en favor de (deudores), por la compraventa del 100% de las acciones de la empresa pactada entre ambas partes, formalizándose el asiento registral recién el 17 de mayo de 2010.

Que en la citada Partida N° (fojas 517 a 519), se verifica que mediante escritura pública aclaratoria del 5 de mayo de 2010, las partes que intervinieron en la garantía mobiliaria de la embarcación pesquera modificaron la obligación garantizada, en el sentido que el adelanto de precio ya no ascendería a US\$ 9 000 000,00, sino de US\$ 15 000 000,00, inscribiéndose dicho asiento el 20 de mayo de 2010 (fojas 518 y 519).

<sup>13</sup> Casado con Betty Armas Aliaga.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que simultáneamente, el mismo 5 de mayo de 2010 (fojas 936 a 950), se celebró un contrato de compra venta del 100% de las acciones de la sociedad \_\_\_\_\_ suscrito por \_\_\_\_\_ (como VENDEDORES) y \_\_\_\_\_ (como COMPRADORA), interviniendo adicionalmente la recurrente en el contrato (como LA SOCIEDAD), pactando en su Cláusula Segunda que su objeto era que los vendedores se obligaran a finalizar la escisión de la recurrente, transfiriendo a favor de \_\_\_\_\_, entre otro, la propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno", así como de todos sus permisos, licencias y posición en el contrato de asociación suscrito con \_\_\_\_\_, para luego ser transferido indirectamente a la compradora, a través de la compra del 100% de sus acciones:

"(...)

- 2.1. Por medio del presente **CONTRATO**, los **VENDEDORES** se obligan a (i) realizar la escisión de **LA SOCIEDAD**, segregando de su patrimonio un bloque patrimonial conformado por la **EMBARCACIÓN PESQUERA**, incluyendo además de todos sus permisos, licencias y autorizaciones el contrato de asociación en participación celebrado entre **LA SOCIEDAD** y \_\_\_\_\_ y una cuenta por pagar a accionistas por el monto de US\$ 1 407 000,00 (Un Millón Cuatrocientos Siete Mil y 00/100 Dólares Americanos) (en adelante el "**BLOQUE ESCINDIDO**") y transfiriéndolo a **DEEP SEA**, en las condiciones establecidas en la Cláusula Cuarta; (ii) transferir al **COMPRADOR** la totalidad de las acciones representativas del capital social de **DEEP SEA**, incluidas las acciones que se emitirán como consecuencia de la transferencia del **BLOQUE ESCINDIDO** y todos los derechos políticos y económicos derivados de las mismas (en adelante las "**ACCIONES**"); y, (iii) cumplir todas las demás obligaciones estipuladas en el presente **CONTRATO**.

El **COMPRADOR**, por su parte, se obliga a recíprocamente a adquirir de los **VENDEDORES** la totalidad de las **ACCIONES** y a pagar el precio en el monto y la forma señalada en la Cláusula Sexta del presente **CONTRATO**.

- 2.2. La venta del íntegro de las **ACCIONES** incluye, sin reserva ni limitación alguna, todos los derechos, así como todos los beneficios económicos y políticos que correspondan o pudieran corresponder a las mismas, sean estos reales o expectaticios, declarados o acordados, por declararse o por acordarse, devengados o por devengarse, actuales o futuros. Se encuentran incluidos especialmente todas las acciones que correspondan a **LOS VENDEDORES** como consecuencia de la transferencia a \_\_\_\_\_ del **BLOQUE ESCINDIDO**.

"(...)"

Que de la redacción de la Cláusula Cuarta del referido contrato de compra venta de acciones de la empresa \_\_\_\_\_, se verifica que ambas partes reconocieron que el interés que motivó la compra venta era la transferencia de la propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno", la misma que integraba el bloque escindido por la recurrente:

"(...)

- 4.1. Son objeto de transferencia las **ACCIONES**, libres de cargas, gravámenes y/o cualquier otra medida que limite o afecte en forma alguna la propiedad de éstas o el libre ejercicio de los derechos que corresponden al **COMPRADOR** como nuevo propietario de las **ACCIONES**.

12



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

- 4.2. Las Partes reconocen que el interés del **COMPRADOR** es adquirir la propiedad de la totalidad de las **ACCIONES** con el propósito de adquirir en forma indirecta la propiedad del **BLOQUE ESCINDIDO**, incluyendo especialmente la **EMBARCACIÓN PESQUERA**, por lo que los **VENDEDORES** dejan expresa constancia de que, en virtud del artículo 1175° del Código Civil, contraen la presente obligación de transferir todas las **ACCIONES** al **COMPRADOR** de forma indivisible."

Que respecto al precio y forma de pago por las acciones, así como sobre la garantía mobiliaria presentada, en la Cláusula Quinta del contrato materia de análisis se observa que las partes, quienes a lo largo de su contenido reconocieron que su verdadero interés era la transferencia de la embarcación pesquera "Neptuno", pactado como precio de venta del 100% de las acciones de \_\_\_\_\_ (recién constituida como empresa el 29 de abril de 2010), la suma de US\$ 16 593 000,00, monto que superaba ampliamente el valor considerado en los libros de la recurrente (por S/ 4 008 574,00), y que fue tomado en cuenta al acordar la escisión:

"(...)

- 5.1. El precio a ser pagado por la compra de las **ACCIONES** asciende a una suma igual a US\$ 16 593 000,00 (Dieciséis Millones Quinientos Noventa y Tres Mil y 00/100 Dólares Americanos) (en adelante el "**PRECIO**").
- 5.2. El Precio será pagado por el **COMPRADOR** a los Vendedores, en la forma y oportunidad siguiente:
- 5.2.1. US\$ 1 407 000,00 (Un Millón Cuatrocientos Siete Mil y 00/100 Dólares Americanos) que **LOS VENDEDORES** declaran haber recibido del **COMPRADOR** a su entera satisfacción como primer adelanto del precio (en adelante el "Primer Adelanto") el 26 de abril de 2010.
- 5.2.2. Un cheque de Gerencia por el importe de US\$ 13 593 000,00 (Trece Millones Quinientos Noventa y Tres Mil y 00/100 Dólares Americanos) que los **VENDEDORES** instruyen al **COMPRADOR** que sea girado a nombre de \_\_\_\_\_ y que será entregado a los **VENDEDORES** en calidad de adelanto de precio (en adelante y de manera conjunta con el Primer Adelanto, el **ADELANTO DE PRECIO**), en el momento en que los **VENDEDORES** suscriban el presente **CONTRATO** y siempre y cuando **LA SOCIEDAD** haya suscrito la garantía mobiliaria sobre la **EMBARCACIÓN PESQUERA** de que trata la Cláusula 5.3.
- 5.2.3. Un cheque de gerencia por el importe de US\$ 282 000,00 (Doscientos Ochenta y Dos Mil y 00/100 Dólares Americanos) que los **VENDEDORES** instruyen al **COMPRADOR** que sea girado a nombre de \_\_\_\_\_ Dicho cheque será entregado por el **COMPRADOR**, en el momento en que los **VENDEDORES** suscriban el presente **CONTRATO**, al Notario (en adelante el "Notario"), con instrucciones de que lo entregue a los **VENDEDORES** en la fecha en que éstos entreguen al Notario la constancia de inscripción del levantamiento de la hipoteca por US\$ 282 000,00 (Doscientos Ochenta y Dos Mil y 00/100 Dólares Americanos) constituida sobre la **EMBARCACIÓN PESQUERA** a favor de Banco Wiese Sudameris y que corre inscrita en el asiento 22 de la Partida Electrónica No. 50000656 del Registro de Embarcaciones Pesqueras de la oficina Registral de Chimbote.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

5.2.4. Un cheque de gerencia por el importe de US\$ 1 311 000,00 (Un Millón Trescientos Once Mil y 00/100 Dólares Americanos) que los **VENDEDORES** instruyen al **COMPRADOR** que sea girado a nombre de

Dicho cheque será entregado por el **COMPRADOR**, en el momento en que los **VENDEDORES** suscriban el presente **CONTRATO**, al Notario, con instrucciones de que lo entregue a los **VENDEDORES** cinco (5) días hábiles después de vencido el plazo de oposición de acreedores en relación a la **ESCISIÓN** de que tratan los artículos 383º y 219º de la Ley General de Sociedades, salvo que antes del vencimiento del referido plazo el **COMPRADOR** presente al Notario una carta solicitándole que no efectúe la entrega del cheque a los **VENDEDORES**, acompañada de un reporte emitido por el Poder Judicial que acredite que se ha iniciado contra **LA SOCIEDAD** un procedimiento de oposición de acreedores en relación a la **ESCISIÓN**.

Para efectos de la entrega del cheque por parte del Notario a los **VENDEDORES** en el caso de que no se hubiera producido una oposición de los acreedores a la **ESCISIÓN**, se requerirá, además, del transcurso del plazo mencionado en el párrafo anterior, que los mismos entreguen al Notario una certificación suscrita por el Gerente General de **LA SOCIEDAD** dejando constancia de este hecho.

5.2.5. De existir oposición de los acreedores a la **ESCISIÓN**, el Notario retendrá el cheque de gerencia mencionado en el punto (ii) anterior hasta que los **VENDEDORES** acrediten, a satisfacción del Notario, a través de la presentación de una resolución judicial firme que declare que la suspensión de la ejecución de la **ESCISIÓN** a raíz de la oposición antes referida ha quedado levantada como consecuencia de que los créditos respectivos han sido pagados o garantizados, de acuerdo a lo indicado en el artículo 219º de la Ley General de Sociedades.

5.3. **LA SOCIEDAD** declara que previamente a la suscripción de este **CONTRATO** ha preconstituido garantía mobiliaria por el monto de US\$ 9 000 000,00 (Nueve Millones y 00/100 Dólares Americanos) sobre la **EMBARCACIÓN PESQUERA** para garantizar la obligación de reembolso del adelanto de precio al **COMPRADOR** por parte de los **VENDEDORES** en el caso de que se presentara una o más oposiciones de acreedores que impidan el otorgamiento de la escritura pública de la **ESCISIÓN** una vez vencido el plazo de oposición de acreedores a que se refiere el artículo 383º de la Ley General de Sociedades, de acuerdo a lo regulado en la Cláusula Novena. Asimismo, y en esta misma fecha, **LA SOCIEDAD** ha suscrito un Acta Aclaratoria en la cual: (i) se modifica el monto de gravamen a US\$ 15 000 000,00 (Quince Millones y 00/100 Dólares Americanos) por corresponder dicho monto al **ADELANTO DE PRECIO** y (ii) se señala que la garantía mobiliaria se ha tomado eficaz al haberse contraído la obligación garantizada. (...)”

Que asimismo, dicho acuerdo resulta importante toda vez que revela que la garantía mobiliaria constituida sobre la embarcación pesquera “Neptuno”, y cuya escritura pública se otorgó el 30 de abril de 2010, esto es, con cinco días de anterioridad a la suscripción del contrato de compraventa de las acciones de

ya se estaba garantizando el pago parcial que de forma anticipada había efectuado el comprador en favor de los vendedores de las acciones, por lo que tal acuerdo ya se venía negociando con anterioridad.

14



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que en concordancia con lo anterior, en la Cláusula Sexta del contrato de compra venta se dejó constancia que la razón determinante del contrato era en realidad, el acceso indirecto a la propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno", así como de los derechos y licencias que a dicho momento se mantenían a nombre de la recurrente:

"(...)  
6.1. Los **VENEDORES, LA SOCIEDAD** y *\_\_\_\_\_* *formulan las siguientes declaraciones que constituyen la razón determinante por la que el **COMPRADOR** celebra el **CONTRATO**:*

(...)  
6.1.3. La adquisición de las **ACCIONES** por parte del **COMPRADOR** le permitirá a este último, acceder de manera indirecta a la propiedad de la **EMBARCACIÓN PESQUERA**.

6.1.4. **DEEP SEA**, luego de la escisión de **LA SOCIEDAD**, se va a convertir en la propietaria única de la **EMBARCACIÓN PESQUERA**. Dicha **EMBARCACIÓN PESQUERA** se encuentra registrada a nombre de **LA SOCIEDAD** en la partida electrónica N° \_\_\_\_\_ del Registro de Embarcaciones Pesqueras de Chimbote y se encuentra libre de toda carga y gravamen con excepción de la hipoteca a que se refiere la cláusula 5.2.3 y la garantía mobiliaria constituida a favor del **COMPRADOR** a que se refiere el numeral 5.3 (...).

6.1.5. La **EMBARCACIÓN PESQUERA** se encuentra totalmente operativa, en buenas condiciones de uso, y cuenta con las autorizaciones administrativas requeridas, incluyendo los permisos de pesca y **PMCE** correspondientes vigentes, emitidos a nombre de **LA SOCIEDAD**, encontrándose además al día en el pago de los derechos correspondientes. (...)"

Que adicionalmente, nótese que el 5 de mayo de 2010, a propósito de la suscripción del contrato de compra venta del 100% de las acciones de la sociedad \_\_\_\_\_ y de la emisión de los cheques con los pagos efectuados a favor de \_\_\_\_\_ la referida empresa, así como \_\_\_\_\_, remitieron una carta a \_\_\_\_\_ informándoles que \_\_\_\_\_, estaba procediendo a entregar un cheque de gerencia por el importe de US\$ 1 407 000,00, a nombre de \_\_\_\_\_ para cancelar la cuenta por pagar que le fuera transferida dentro del bloque patrimonial recibido por la escisión, precisando que dicho cheque se mantendría en poder del Notario \_\_\_\_\_ hasta que se cumplieran los cinco (5) días hábiles luego de vencido el plazo de oposición de acreedores en relación a la escisión del bloque patrimonial de \_\_\_\_\_ de que tratan los artículos 383° y 219° de la Ley General de Sociedades.

Que de los actos realizados por las partes, reseñados en los considerandos precedentes, y con base en la calificación económica de los hechos imponible, se establece que la transferencia de propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno", para efectos tributarios, se produjo el 5 de mayo de 2010, por US\$ 18 000 000,00 (US\$ 1 407,000,00 y US\$ 16 593,000,00).

Que la conclusión anteriormente expuesta tiene como fundamento lo dispuesto en los artículos 367°, 369°, 371°, 372°, 376° y 378° de la Ley General de Sociedades<sup>14</sup>, y los artículos 1529°, 1549° y 1552° del Código Civil<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Aprobada por Ley N° 26887.

<sup>15</sup> Aprobado por Decreto Legislativo N° 295 y modificatorias.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que respecto a la supuesta reorganización societaria efectuada el artículo 367° de la Ley General de Sociedades, establece que por la escisión una sociedad fracciona su patrimonio en dos o más bloques para transferirlos íntegramente a otras sociedades o para conservar uno de ellos, cumpliendo los requisitos y las formalidades prescritas por dicha ley, pudiendo adoptar entre otras formas, la segregación de uno o más bloques patrimoniales de una sociedad que no se extingue y que los transfiere a una o más sociedades nuevas, o son absorbidos por sociedades existentes o ambas cosas a la vez, siendo que la sociedad escindida ajusta su capital en el monto correspondiente, y los socios o accionistas de las sociedades escindidas reciben acciones o participaciones como accionistas o socios de las nuevas sociedades o sociedades absorbentes, en su caso.

Que el artículo 369° de la citada norma, preve que se entiende por bloque patrimonial a un activo o un conjunto de activos de la sociedad escindida; el conjunto de uno o más activos y uno o más pasivos de la sociedad escindida; y a un fondo empresarial.

Que de acuerdo a los artículos 371° y 372°, el directorio de cada una de las sociedades que participan en la escisión aprueba, con el voto favorable de la mayoría absoluta de sus miembros, el texto del proyecto de escisión, el cual contendrá entre otros, la forma propuesta para la escisión y la función de cada sociedad participante; la explicación del proyecto de escisión, sus principales aspectos jurídicos y económicos, los criterios de valorización empleados y la determinación de la relación de canje entre las respectivas acciones o participaciones de las sociedades que participan en la escisión; la relación de los elementos del activo y del pasivo, en su caso, que correspondan a cada uno de los bloques patrimoniales resultantes de la escisión; la relación del reparto, entre los accionistas o socios de la sociedad escindida, de las acciones o participaciones a ser emitidas por las sociedades beneficiarias; el capital social y las acciones o participaciones por emitirse por las nuevas sociedades, en su caso, o la variación del monto del capital de la sociedad o sociedades beneficiarias, si lo hubiere.

Que el artículo 378° de la referida norma, indica que la escisión entra en vigencia en la fecha fijada en el acuerdo en que se aprueba el proyecto de escisión conforme con lo dispuesto en el artículo 376°, no obstante sin perjuicio de su inmediata entrada en vigencia, la escisión está supeditada a la inscripción de la escritura pública en el Registro y en las partidas correspondientes a todas las sociedades participantes, siendo que la inscripción de la escisión produce la extinción de la sociedad escindida, cuando éste sea el caso.

Que según el criterio expuesto por este Tribunal en la Resolución N° 02538-1-2004, mediante la escisión se segrega un bloque patrimonial compuesto de determinados activos que conforman una unidad económica, con el principal objetivo que la empresa que los reciba continúe con la actividad para la que éstos se utilizaban en la transferente, es decir, que continuarán siendo explotados por aquélla, en una suerte de continuidad económica y jurídica de la parte que fue transferida.

Que conforme refiere la Resolución N° 00258-3-2005, lo establecido en la resolución citada en el considerando precedente, tiene su correlato doctrinario, fuente del derecho tributario según la Norma III del Código Tributario, según el cual en el caso de escisiones la transmisión de derechos y obligaciones va implícita, afectando también a los de naturaleza tributaria, lo que no necesitaría ampararse en un precepto especial, planteándose que en este tipo de reorganización de empresas se produce la continuidad de dichas empresas bajo formas jurídicas distintas, no siendo difícil extender a la escisión, aún a la parcial, la condición de operación económicamente neutra, que asimismo, el principio de continuidad que supone el proceso de escisión, es recogido por el artículo 378° de la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, al indicar con relación a la entrada en vigencia de los acuerdos de escisión, que a partir de esa fecha las sociedades beneficiarias asumen automáticamente las operaciones, derechos y obligaciones de los bloques patrimoniales escindidos y cesan con respecto a ellos las operaciones, derechos y obligaciones de la o las sociedades escindidas, ya sea que se extingan o no.





# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que por otra parte, respecto al contrato de compraventa, el artículo 1529° del Código Civil, dispone que por este, el vendedor se obliga a transferir la propiedad de un bien al comprador y este último, a pagar su precio en dinero; siendo que entre las obligaciones del vendedor, el artículo 1549° del mismo código establece como una obligación esencial, perfeccionar la transferencia de la propiedad del bien, siendo que el bien debe ser entregado inmediatamente después de celebrado el contrato, salvo la demora resultante de su naturaleza o de pacto distinto, tal como lo contempla el artículo 1552° del mismo código.

Que estando a las normas glosadas, como cuestión previa, para efecto de analizar si, desde esta perspectiva de la realidad económica subyacente, una escisión parcial llevada a cabo cumpliendo todas las formalidades de ley, califica como real o no, este colegiado ha manifestado en la Resolución N° 10923-8-2011, que es menester verificar si se han dado de manera concurrente, los siguientes elementos: (a) el traspaso patrimonial y su recepción por la empresa escisionaria, (b) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente, y (c) la reducción del capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes.

Que siguiendo este razonamiento, se tiene como elementos que conceden la tipicidad a la figura jurídica de la escisión parcial, y que por ende la diferencia de otros actos jurídicos -tales como la simple enajenación de activos, o el pago de una deuda en especie por ejemplo- que el negocio realizado se oriente a mantener una solución de continuidad a la actividad que, en virtud al bloque patrimonial que transfiere, venía desarrollando el escidente; y que como consecuencia del proceso de reorganización societaria, resulta ser ahora materia de explotación por la sociedad escindida; en la que subyace la idea de una empresa en marcha, donde resalta su permanencia de funcionamiento.

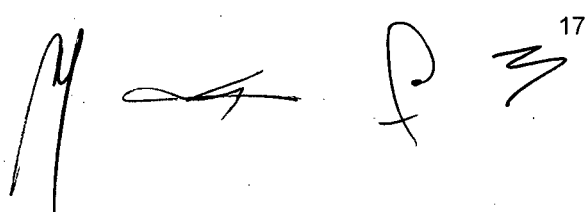
Que al respecto, se verifica de autos que en el presente caso, los dos socios de la recurrente, constituyeron simultáneamente una sociedad distinta a la recurrente, en la que contaban con el mismo porcentaje de participación a la que ostentaban respecto de, esto es, 75% y 25% de participación, respectivamente, a efecto de transferirle por medio de la escisión, una supuesta deuda por pagar al propio ascendente a S/ 4 000 574,00 y la embarcación pesquera "Neptuno" cuyo valor en libros era de S/ 4 008 574,00.

Que posteriormente a la entrada en vigencia de la referida escisión de tal bloque patrimonial (1 de mayo de 2010), aunque encontrándose pendiente la formalización de dicho acuerdo<sup>16</sup>, los señores como propietarios del 100% de las acciones de la empresa, efectuaron la venta del total de sus acciones en la referida sociedad, señalándose expresamente en el contrato que su objeto era que obtuviera la titularidad de la embarcación pesquera "Neptuno".

Que asimismo, de la revisión del Libro Caja y Bancos de la recurrente, del mes de abril de 2010 (fojas 1052 a 1058), se observa que si bien la recurrente el 28 de abril de 2010, suscribió un contrato de mutuo con su socio mediante el cual este último se obligaba a prestarle la suma ascendente a US\$ 1 407 000,00, en su cuenta de caja no se verifica el ingreso de tal monto en soles o en dólares.

Que de la revisión del Libro Caja y Bancos del mes de mayo de 2010 (fojas 1041 a 1051), tampoco se aprecia que al 1 de mayo de 2010 se hubiera registrado algún ingreso a la cuenta 10 de los US\$ 1 407 000,00 (ni en soles ni en dólares), por lo que la cuenta por pagar supuestamente incorporada en el bloque patrimonial escindido a dicha fecha, resultaba inexistente.

<sup>16</sup> Pues recién el 7 de setiembre de 2010 se inscribió ante los Registros Públicos la Escritura Pública de dicho acuerdo (fojas 2036 y 2037).

 17



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

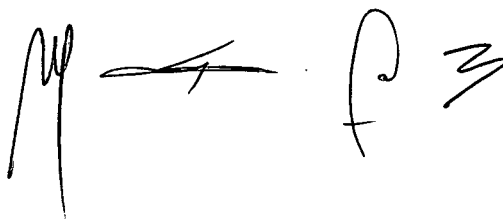
Que de lo anterior se colige que la supuesta escisión acordada y cuyo valor neto se consideró de S/ 8 000,00, en realidad solo tuvo como objeto la transferencia de propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno" a la empresa la misma que en la misma proporción que la recurrente, era propiedad de los socios :

Que es así que, en el presente caso, el proceso de reorganización efectuado por la recurrente y obedeció únicamente a la necesidad de (empresa de propiedad de ), de adquirir la propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno"; no pudiendo considerarse que el objeto de la escisión se orientó a que prosiguiera con las actividades vinculadas a la explotación de dicha embarcación y que respondía a la actividad principal de la recurrente.

Que en este sentido, se encuentra arreglado a ley que la Administración en aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, considere que para efecto tributario, la escisión parcial llevada a cabo por la recurrente con durante el ejercicio 2010, no constituía en rigor una reorganización societaria seguida de una venta de acciones, gravada con una tasa reducida del 5%, sino la venta de la embarcación pesquera "Neptuno" por los US\$ 18 000 000,00 recibidos en total por los socios de la recurrente, gravada con la tasa del 30%.

Que en efecto, aquellos hechos que demuestran la real operación efectivamente llevada a cabo por las partes, más allá de los negocios civiles realizados, son los siguientes:

1. Con anterioridad a la constitución de , la reorganización empresarial supuestamente efectuada y la venta de las acciones de la citada empresa a favor de , la recurrente y , solicitó los servicios de la empresa y Peritos de Seguros Sociedad Anónima Cerrada, a efectos de conocer el valor de mercado de la embarcación pesquera "Neptuno", entregándose el 29 de abril de 2010, el sustento de la opinión preliminar considerando como valor de dicha embarcación la suma ascendente a US\$ 21 497 356,00 (fojas 196 a 212).
2. Asimismo, si bien la recurrente dejó constancia en el proyecto de escisión de 29 de abril de 2010 así como en la Junta Universal de Accionistas del 30 de abril de 2010 (fojas 1442 a 1446), que el valor de la embarcación pesquera y sus licencias y permisos, de acuerdo a sus libros, era de S/ 4 008 574,00, a dicha fecha ya contaba con la opinión preliminar de los tasadores, valuando tal bien en la suma ascendente a US\$ 21 497 356,00, por lo que el primer monto considerado solo fue referencial y con la finalidad de disminuir el valor neto del bloque patrimonial transferido a siendo su intención real solo transferir la embarcación pesquera mencionada.
3. La constitución de la garantía mobiliaria por parte de la recurrente el 30 de abril de 2010, afectando la embarcación pesquera valorizándola en US\$ 18 000 000,00, para garantizar el adelanto del pago por la compra de las acciones de . (fojas 516 a 519), que fuera recién pactada el 5 de mayo de 2010, demuestra no solo que la recurrente conocía del mayor de la embarcación, sino además que la tasación se efectuó con el objeto de transferirla a a través de su vinculada
4. La cuenta por pagar al accionista que fuera incluida como pasivo en el bloque patrimonial a escindir, por S/ 4 000 574,00 (US\$ 1 407 000,00), no se refleja en la contabilidad de la recurrente, siendo que de la revisión de su Libro Caja Bancos, Libro Diario y Libro Mayor (fojas 1041 a 1058, 1145 a 1153 y 1345 a 1356) no se verifica el registro del ingreso del dinero entre la fecha del contrato de mutuo y de la entrada en vigencia del acuerdo de escisión, pese a que en el contrato de compra venta de acciones se dejó constancia que el 26 de abril de 2010 la empresa le habría entregado los US\$ 1 407 000,00 al socio (foja 947). No

 18



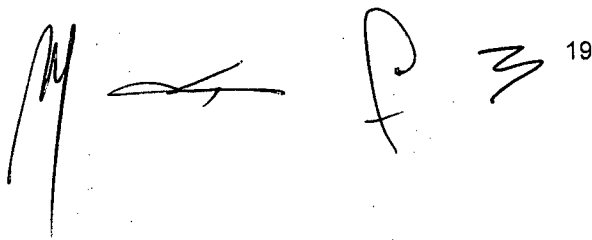
# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

- obstante lo anterior, nótese que la supuesta devolución por parte de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ se habría efectuado el 5 de mayo 2010 (fojas 952 y 953), esto es, en la misma fecha en que se emitieron, a favor de este último, los cheques de \_\_\_\_\_, por la compra de las acciones de la sociedad \_\_\_\_\_, entre otros, por el importe de US\$ 1 407 000,00 (foja 724).
- De acuerdo a la publicidad en medios nacionales e internacionales, obtenida por la Administración durante el procedimiento de fiscalización (fojas 1437 y 1578 a 1580), el grupo empresarial \_\_\_\_\_, a través de su vinculada \_\_\_\_\_ en el Perú, comunicó el 7 de mayo de 2010 la adquisición de manera indirecta de una embarcación pesquera por US\$ 18 000 000,00, y que de acuerdo a la tasación realizada por \_\_\_\_\_, tenía un valor comercial aproximado de US\$ 21 500 000,00, al adquirir la empresa de \_\_\_\_\_, lo que confirma que la venta de la embarcación era uno de varios acuerdos llevados a cabo por el referido grupo empresarial, para ampliar su cuota de pesca en el norte y sur del Perú.
  - De la copia del Asiento B00002 de la Partida Registral N° \_\_\_\_\_ inscrita en el Registro de Sociedades Anónimas de la Oficina Registral Lima de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (foja 383), se observa que la empresa \_\_\_\_\_, quien aparentemente mantenía el activo constituido por la embarcación pesquera "Neptuno", por acuerdo de la Junta General de Accionistas fue absorbida por la sociedad \_\_\_\_\_ inscrita en la Partida N° \_\_\_\_\_, entrando en vigencia tal acuerdo – conforme se consigna en el anotado asiento - el 2 de agosto de 2010, esto es, casi dos meses y medio después de haberse efectuado la compra del 100% de sus acciones, lo que demuestra que \_\_\_\_\_ no fue creada con la finalidad de mantener las actividades y explotación del patrimonio transferido (embarcación), sino únicamente para servir como intermediario en la transferencia de propiedad del bien materia de reparo.

Que lo anterior permite concluir en la existencia de actos simulados en lo concerniente a la reorganización empresarial efectuada por la recurrente y la empresa, constituida solo con el fin de recibir como activo la embarcación pesquera \_\_\_\_\_; el préstamo supuestamente efectuado por el socio mayoritario \_\_\_\_\_ por US\$ 1 407 000,00, aparentemente incluido como pasivo en el bloque escindido para disminuir su valor neto; y, la venta del 100% de las acciones de la referida sociedad \_\_\_\_\_, pues el hecho económico realmente efectuado fue la enajenación de la embarcación pesquera "Neptuno", de propiedad de la recurrente desde el 21 de agosto de 2009, en favor de la empresa \_\_\_\_\_, que es una vinculada a \_\_\_\_\_, empresa peruana que forma parte del \_\_\_\_\_.

Que asimismo, se puede establecer, coincidiendo con lo determinado por la Administración, que el 5 de mayo de 2010 se produjo, realmente, la transferencia de propiedad de la embarcación pesquera "Neptuno" por US\$ 18 000 000,00, por parte de la recurrente en favor de \_\_\_\_\_, a través del perfeccionamiento de diversos negocios jurídicos (constitución de sociedad, contrato de mutuo, acuerdo de escisión, venta de acciones) dirigido a dar la apariencia de que la recurrente transfirió únicamente un bloque patrimonial valuado en S/ 8 000,00, que incluía como activo la embarcación pesquera "Neptuno", con un valor en libros de S/ 4 008 574,00, y que los accionistas solo transfirieron las acciones que poseían sobre la empresa \_\_\_\_\_, por lo que les era aplicable, como personas naturales, pagar un Impuesto a la Renta con una tasa efectiva del 5%. Por lo cual, al mediar simulación, debe estimarse procedente que la Administración aplique la norma tributaria correspondiente al acto realmente realizado por las partes.

 19



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que a propósito de la simulación es pertinente tener en cuenta lo señalado por el Tribunal Supremo Español en la Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 26 de Abril de 2012<sup>17</sup>: *“La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico. La simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea éste contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).”*

Que atendiendo a lo precedentemente expuesto, en el presente caso la realidad jurídica aparente (simulada) es la escisión de un bloque patrimonial perteneciente a la recurrente, cuyo activo se encontraba subvaluado y el pasivo era inexistente, la transferencia de su propiedad a una empresa solo constituida para la recepción de la embarcación pesquera materia de reparo, y la enajenación del 100% de las acciones de esta última para de manera indirecta transferir la propiedad de la embarcación pesquera, mientras que la realidad jurídica subyacente es la concreción de la citada transferencia de propiedad el 5 de mayo de 2010 por US\$ 18 000 000,00.

Que ahora bien, estando a que la Administración, conforme con lo dispuesto en el artículo 20º de la Ley del Impuesto a la Renta, disminuyó del ingreso obtenido por la recurrente, ascendente a S/ 51 282 000,00, el costo computable de dicha embarcación, ascendente a S/ 4 008 574,00, el cual coincide con el anotado en el Registro de Activo Fijo, disminuyendo la depreciación correspondiente (fojas 1233 y 1237), procede confirmar el reparo efectuado en este extremo.

Que con relación a lo alegado por la recurrente en el sentido que ha ejercido de manera legítima una economía de opción, que se encuentra regulada en la jurisprudencia comparada y en la legislación española y chilena, ejecutando negocios jurídicos reales, como la escisión del bloque patrimonial conformado por un barco y su permiso de pesca a favor de [redacted] y que los otros negocios jurídicos, como son: la fusión por absorción entre [redacted] (absorbente) y [redacted] (absorbida) y la venta de las acciones emitidas por [redacted] a favor de [redacted] que se pretende emplear una facultad suspendida mediante la Ley N° 30230 y, que no se encontraba vigente en el periodo fiscalizado (ejercicio 2010), resultando un imposible jurídico aplicarla a los actos y/o hechos y/o situaciones que ocurrieron con anterioridad a esta fecha, por cuanto implicaría la aplicación retroactiva de una disposición tributaria vulnerando la Norma X del Código Tributario y el artículo 103º de la Constitución Política del Perú, vulnerándose el principio de vigencia inmediata de las normas y que en el ejercicio acotado resultaba de aplicación la Norma VIII modificada por la Ley N 26663; y, que con la figura de la simulación es imposible atacar los actos de fraude de ley, no ocurriendo ninguno de dichos supuestos por cuanto los negocios jurídicos fueron reales e intervinieron autoridades administrativas correspondientes al Sector Pesca, Registros Públicos, Notarios y las partes, y cita la Resolución N 06686-4-2004; cabe señalar que, conforme se ha sido expuesto en los considerandos anteriores, la calificación económica permite a la Administración identificar el verdadero acto, situación o relación económica efectivamente realizados o perseguidos por los deudores tributarios a fin de aplicarles la norma tributaria correspondiente; que así lo ha dejado establecido este Tribunal en la Resolución N° 10890-3-2006 cuando señala que *“(…) este Tribunal admite la posibilidad que la Administración establezca la realidad económica que subyace en un contrato o en un conjunto de actos jurídicos estrechamente vinculados, supeditando dicha actuación a la acreditación fehaciente del negocio que en realidad ha llevado a cabo el contribuyente. La Administración, en virtud al criterio de la realidad económica (...) se encuentra facultada a tomar en consideración y preferir la real operación efectivamente llevada a cabo, sobre el*

<sup>17</sup> En <https://supremo.vlex.es/vid/-375392206? ga=1.208539346.1502542560.1492548794>.

20



# Tribunal Fiscal

N° 07857-5-2019

*negocio civil realizado por las partes, encontrándose habilitada a fiscalizar los hechos imponderables ocultos por formas jurídicas aparentes; y siendo ello así se acepta la posibilidad de dejar de lado el acto jurídico realizado, y establecer las consecuencias impositivas de la real transacción económica que se ha efectuado.*”; por lo que no procede amparar tales alegatos.

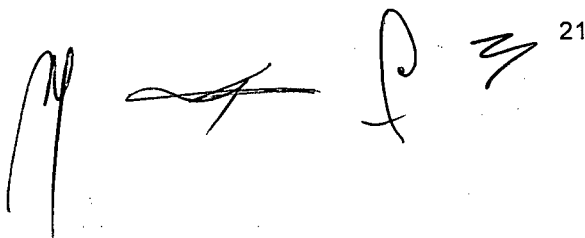
Que asimismo, cabe indicar que si bien el artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12 julio de 2013 suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, éste artículo también estableció una excepción a dicha suspensión, cuando señaló que se exceptuaba lo dispuesto en el primer y último párrafo a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, esto es, antes del 19 de julio de 2012, y el caso materia de análisis ocurrió en el ejercicio 2010, en tal sentido, toda vez que en el presente caso se ha califica el correcto hecho económico en aplicación de lo dispuesto en los párrafos primero y último de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que se ha vulnerado la Norma X del Código Tributario y el artículo 103° de la Constitución y que se ha aplicado una norma que no se encontraba vigente, debiendo agregarse que la Norma VIII y XVI regulaban la calificación económica de los actos, situaciones para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible<sup>18</sup>.

Que debe indicarse que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, en el presente caso la Administración ha realizado una calificación económica de los hechos, verificando la existencia de una simulación, por lo que no se está ante un fraude a la ley ni ante una economía de opción, tal como afirma la recurrente, debiendo indicarse que en la Resolución 06686-4-2004 se indicó que la Norma VIII no contemplaba el fraude a la ley, lo que no ha sucedido en el presente caso.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la aplicación del primer y último párrafo de la Norma XVI debe ser restrictiva a fin de proteger los derechos fundamentales involucrados, por lo que si la intervención de la Administración es susceptible de vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, su ejecución se justificará solo si existe una facultad debidamente reglada y cita a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3666-2008-PA/TC y la Casación N° 756-2011 y que no existe una norma que habilite la aplicación de la analogía y que su uso se encuentra prohibido cuando se vulnera los derechos de los contribuyentes, y cita la Casación 4392-2013, y que la Administración la ha aplicado al equiparar la escisión del bloque patrimonial y la venta de acciones de a favor de gravada con la tasa del 5% con una supuesta venta para pretender gravarla con 30%; cabe indicar que este Tribunal ha reconocido en diversa jurisprudencia que la calificación económica constituye una facultad de la Administración Tributaria de la que puede hacer uso para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible a fin de aplicarle la norma tributaria que resulte pertinente a los actos efectivamente realizados, debiendo precisarse que la Administración al recalificar una operación económica no está utilizando la analogía, sino que por el contrario mediante dicho mecanismo se verifica la operación que realmente quisieron las partes y la operación simulada, lo que ha ocurrido en el presente caso, al haberse determinado, según lo indicado en los considerandos precedentes, la existencia de actos simulados como la escisión de un bloque patrimonial perteneciente a la recurrente, cuyo activo (embarcación pesquera) se encontraba subvaluado y el pasivo era inexistente, la transferencia de su propiedad a una empresa constituida para la recepción de la embarcación pesquera y la enajenación del 100% de las acciones de esta última para de manera indirecta transferir la propiedad de la embarcación pesquera, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente.

Que en cuanto a lo indicado por la recurrente sobre que solo tiene sentido evaluar la intención de los deudores tributarios al referirse al fraude de ley no así a los casos de simulación, tal como también lo ha señalado la Resolución N° 6686-4-2004, por lo que la resolución de determinación impugnada como en la

<sup>18</sup> El citado criterio ha sido recogido de la Resolución N° 04234-5-2017.

 21



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

apelada se invoca incorrectamente la simulación, figura que no procede por cuanto los negocios jurídicos fueron reales e intervinieron autoridades administrativas correspondientes al Sector Pesca, Registros Públicos, Notarios y las partes; agregando que la resolución apelada no ha realizado una motivación alguna respecto a dicho argumento, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes el reparo materia de análisis obedece a la recalificación económica de los hechos, lo cual se encuentra sustentado en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, en la que se ha verificado la existencia de actos simulados, y que el hecho que las autoridades correspondientes al Sector Pesca, Registros Públicos y Notarios hayan intervenido en dichos actos no implica que éstos posteriormente puedan ser analizados por la Administración a efecto de verificar la verdadera naturaleza del hecho imponible. Asimismo, de la revisión de la resolución apelada se aprecia que se encuentra motivada al haber expuesto los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

Que respecto a lo manifestado por la recurrente sobre que la excepción que establece la Ley N° 30230 constituye una norma inconstitucional por vulnerar el principio de irretroactividad de las normas; cabe indicar que el Tribunal Constitucional mediante sentencia emitida el 18 de marzo de 2014 recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC dejó sin efecto el precedente vinculante N° 03741-2004-PA/TC que facultaba a los tribunales administrativos a ejercer control difuso en sede administrativa, por lo que el sistema de control de constitucionalidad de las normas corresponde únicamente al Tribunal Constitucional y al Poder Judicial, no siendo por tanto competente este Tribunal para emitir pronunciamiento respecto de la verificación de los principios invocados.

ii) No sustenta la necesidad del gasto en servicio de asesoría jurídica por la escisión por S/ 1 989 050,00

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1694 y 1696), se aprecia que la Administración reparó el gasto por servicios de asesoría jurídica al no haberse sustentado la necesidad del gasto por escisión, por el importe de S/ 1 989 050,00.

Que mediante el inciso a) del Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1650), la Administración con respecto a los servicios recibidos, solicitó a la recurrente que indicara por escrito la necesidad de los mismos y su vinculación con la generación de ingresos o mantenimiento de la fuente.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 10 de agosto de 2016 (fojas 1209 a 1216), señaló que es una empresa que se dedica a la extracción de productos hidrobiológicos para consumo humano indirecto y que posee dos embarcaciones pesqueras de madera y que para mantenerlas operativas realiza una serie de gastos y costos como petróleo lubricantes y grasa, mano de obra, víveres, así como gastos de servicios y compra de bienes a efecto de destinarlos al mantenimiento y reparación de los equipos de las embarcaciones (sonar, radio, navegador, hélice, winche, macaco, manguera de succión, sala de máquina, entre otros).

Que en el inciso a) del Punto 1 del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° (fojas 1629 a 1633), la Administración indicó a la recurrente que de la evaluación a la información y documentación proporcionada observó, entre otros, los servicios prestados mediante los Recibos por Honorarios Profesionales N° 001-000035 y 001-000127, por Castillo por los importes de S/ 995 750,00 y S/ 993 300,00, respectivamente; señalando que los argumentos de su observación se encontraban expuestos en el Resultado del Requerimiento N°

Que en el Punto 3 del Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1534 a 1539), la Administración señaló que los servicios de "Asesoría legal y empresarial en escisión y venta de bloque patrimonial", sustentados en los contratos de locación de servicios suscritos con tuvieron el propósito de vender las acciones de la empresa



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

receptora del bloque patrimonial la que no tenía ninguna relación social con la recurrente, por lo que no existió relación causal, entre el contratante del servicio (la recurrente) y el servicio de vender acciones de otra empresa con intereses económicos distintos; agregando que cuando el contrato de servicios infiere directamente al propósito de vender el bloque patrimonial escindido, debía entenderse el interés de la recurrente en beneficiarse con la venta del mismo, lo que no ocurrió puesto que el bloque escindido salió de su patrimonio a la nueva empresa de la que no era accionista y esta nueva empresa fue vendida sin que la recurrente tuviera intervención en esta operación.

Que asimismo, señaló que el contrato fue firmado el 2 de marzo de 2010 y desde esa fecha se revelaron obligaciones y acuerdos para escindir el patrimonio de la recurrente (embarcación pesquera "Neptuno" más su permiso de pesca), buscar clientes potenciales y que en caso de obtener precio mayor de U\$ 16 000,000 por su venta (vía transferencia de acciones) le permitiría a los asesores honorarios por U\$ 700 000,00. Agregó que dichos eventos coincidieron con la simulación planteada por la recurrente de escindir un bloque patrimonial (embarcación pesquera con su permiso de pesca) para posteriormente vender el bloque patrimonial en U\$ 18 000 000,00 o en mas de U\$ 16 000 000,00 tal y como fue pactado el servicio jurídico observado.

Que en ese sentido, concluyó que los gastos por asesoría legal, empresaria y económica ascendente a S/ 1 989 050,00 (U\$ 700 000,00) no calificaba como un gasto necesario con el propósito de generar rentas o tener relación con el mantenimiento de la fuente, ni para ser considerado como un gasto indirecto en la generación de rentas, por lo que procedió a reparar dicho gasto, al amparo del primer párrafo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

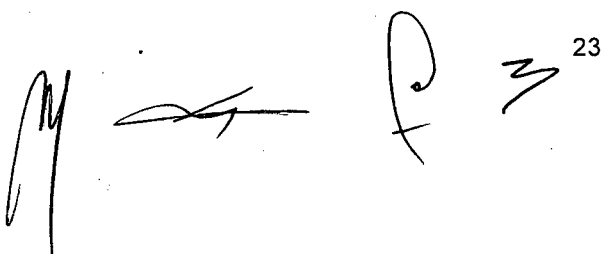
Que asimismo, mediante Punto A del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1483), la Administración al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización de autos, entre otros, respecto del reparo por los gastos relacionados a la escisión, por S/ 1 989 050,00, conforme a lo expuesto en el Punto 3 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N°

Que la recurrente en respuesta a lo solicitados el 18 de diciembre de 2017 presentó un escrito (fojas 793 a 799), señalando que la decisión de realizar la transferencia del 100% de acciones a correspondía al ámbito de la voluntad de los accionistas en el ejercicio de su derecho a contratar, y que dicha decisión la tomó debido a las reiteradas y constantes amenazas contra su vida y la de su familia, adjuntado documentación que demostrarían la relación conflictiva con Joaquín Ricardo Ocampo Bernalés contra él y su familia y además contra el sector de pesca.

Que en el Punto A del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1477 a 1479), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información y documentación que sustentara los reparos efectuados y detallados, entre otro, en el Punto 3 del Resultado del Requerimiento N° sobre los gastos relacionados a la escisión adicionados a la renta neta imponible del ejercicio 2010.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, prevé que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esa ley.

Que en el presente caso, los Recibos por Honorarios Profesionales 001-N° 000127 y 001- N° 00035, emitidos por (Fojas 873 y 877), fueron emitidos por "Asesoría Legal y empresarial en escisión y venta de bloque patrimonial", por el importe de U\$ 350 000,00 cada uno.

 23



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que de la revisión del contrato de locación de servicios profesionales de 2 de marzo de 2010 (foja 874 a 876), se aprecia que la recurrente contrató a (locadores), a efecto que estos últimos le prestaran los servicios de asesoría legal y empresarial para segregar y escindir un bloque patrimonial que pudiera luego ser transferido en el mercado.

Que en dicho contrato se estipuló que el servicio de asesoría y consultoría permitiría a la recurrente escindirse segregando de su patrimonio un bloque patrimonial, integrado por la embarcación pesquera Neptuno inscrita en la Partida N° del Registro de Propiedad de Embarcaciones –Oficina Registral Chimbote, incluyendo todos sus permisos y autorizaciones, de tal modo que este bloque patrimonial pudiera ser transferido en el mercado. Asimismo, se estableció que el citado servicio incluía un estudio de las potencialidades y ventajas económicas y financieras que representaría para aquél que adquiriera el bloque económico a segregar y escindir así como la presentación y evaluación de empresas interesadas en su adquisición y la coordinación y la asesoría durante el proceso de negociación de la transferencia del bloque patrimonial.

Que en la cláusula quinta del citado contrato, se estipuló que el total de los honorarios profesionales como contraprestación de los servicios prestados ascendería a la suma de U\$ 700 000,00 en parte iguales, esto es U\$ 350 000,00 para cada locador, el cual sería cancelado en caso el bloque patrimonial escindido fuera adquirido en el mercado a un precio mayor a U\$ 16 000,000 mediante la suscripción del respectivo contrato de compra venta de acciones.

Que como se aprecia el servicio contratado tenía por finalidad vender las acciones de la empresa receptora del bloque patrimonial<sup>19</sup>, a un tercero, puesto que el pago de los recibos por honorarios profesionales observados se encontraba condicionado a la suscripción de respectivo contrato de compraventa de acciones por un importe mayor a U\$ 16 000,000,00, siendo que para ello, entre otros, debía realizarse una evaluación de empresas interesadas en su adquisición, coordinación y asesoría durante el proceso de negociación de la transferencia del bloque patrimonial, siendo que para realizar la venta de dichas acciones, la recurrente previamente debía "escindir" una parte de su bloque patrimonial, consistente en la embarcación pesquera Neptuno y su permiso de pesca, y transferirlo a lo que se evidencia que el gasto por servicio de asesoría legal y empresarial observado no se encuentra relacionado con el mantenimiento y/o generación de la renta gravada de la recurrente, por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede la acotación al gasto respecto de los citados servicios al ser evidente la necesidad del gasto, no debiendo interpretarse el principio de causalidad en forma restrictiva, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, no se ha acreditado en autos que el gasto observado por la Administración cumpla con el principio de causalidad, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento.

### iii) Gasto sin sustento documentario y sin uso de medios de pago por S/ 21 617,00

Que de los Anexos N° 2 y 4 de la Resolución de Determinación N° (fojas 1694 y 1696), se aprecia que la Administración reparó el gasto al no haberse sustentado la realización de la operación con el respectivo comprobante de pago ni acreditado el medio de pago utilizado, por el importe de S/ 21 617,00.

<sup>19</sup> Que comprendía la embarcación pesquera "Neptuno" y su permiso de pesca.

24





# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que mediante los incisos b) y c) del Punto 1 del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1650), la Administración solicitó a la recurrente que explicara detalladamente por escrito la naturaleza de los bienes adquiridos y/o servicios recibidos, así como toda la documentación que estimara pertinente para sustentar su vinculación con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente generadora de rentas, teniendo en cuenta que tratándose de gastos realizados con proveedores no domiciliados, debía acreditar el pago realizado por las retenciones de renta de no domiciliados de corresponder; en caso contrario, explicara por escrito la naturaleza de la prestación del servicio invocando la normatividad legal correspondiente. Asimismo, le indicó que de haber gastos vinculados directamente con los ingresos debía sustentar adicionalmente los comprobantes de pago emitidos vinculados a dichos gastos.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado, mediante escrito de 10 de agosto de 2016 (fojas 1209 a 1216), señaló en relación al punto 1, que es una empresa que se dedica a la extracción de productos hidrobiológicos para consumo humano indirecto y que posee dos embarcaciones pesqueras de madera y que para mantenerlas operativas realiza una serie de gastos y costos como petróleo lubricantes y grasa, mano de obra, víveres, así como gastos de servicios y compra de bienes a efecto de destinarlos al mantenimiento y reparación de los equipos de las embarcaciones (sonar, radio, navegador, hélice, winche, macaco, manguera de succión, sala de máquina, entre otros).

Que en el inciso b) del punto del Anexo N° 01 del Resultado de Requerimiento N° (fojas 1627 a 1629), la Administración dejó constancia que la recurrente no proporcionó ni exhibió el Comprobante de Pago de Compras N° 001-781, emitido el 6 de junio de 2010, por Eleuteria Paiva Morán, por la suma ascendente a S/ 25 724,10 (S/ 21 616,89 + S/ 4 107,21), que sustentara su registro y gasto declarado; agregando que tampoco sustentó su bancarización. Asimismo, señaló que el referido comprobante de pago no figuraba como pendiente de pago al 31 de diciembre de 2010, en su Libro de Inventario y Balances o en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

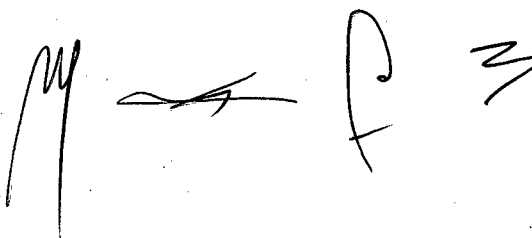
Que asimismo, a través del Punto B del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1483), la Administración al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, entre otros, respecto del reparo por los gastos no sustentados respecto de la Factura N° 001-781, conforme a lo expuesto en el inciso b) del punto 1 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N°.

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado el 18 de diciembre de 2017 presentó un escrito (fojas 793 a 799), en el que señaló, respecto a los gastos no sustentados, que éstos se encuentran sustentados conforme a ley, adjuntado su Libro Diario 2010 y estado de cuenta en dólares, los cuales sustentarían la observación a la bancarización.

Que en el Punto B del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (foja 1476), la Administración dejó constancia que respecto a la Factura N° 001-781 emitida por Eleuteria Paiva Morán el 6 de junio de 2010, la recurrente no proporcionó la documentación sustentatoria a las observaciones realizadas ni se pronunció al respecto, por lo que mantuvo el reparo por el importe de S/ 21 617,00.

Que el primer párrafo del artículo 37° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, señala que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deduciría de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no estuviera expresamente prohibida por esa ley.

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

 25



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

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

Que las mencionadas normas recogen el denominado "principio de causalidad", que es la relación existente entre el egreso y la generación de renta gravada o el mantenimiento de la fuente productora, es decir, que todo gasto debe ser necesario y vinculado con la actividad que se desarrolla, noción que debe analizarse considerando los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, atendiendo a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada contribuyente, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09902-8-2014, 10813-3-2010 y 02463-2-2009, entre otras.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones Nº 02607-5-2003 y 08318-3-2004, para que un gasto se considere necesario se requiere que exista una relación de causalidad entre los gastos producidos y la renta generada, debiendo evaluarse la necesidad del gasto en cada caso, asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 06072-5-2003 se estableció que corresponde analizar si el gasto se encuentra debidamente sustentado con la documentación correspondiente y si su destino está acreditado.

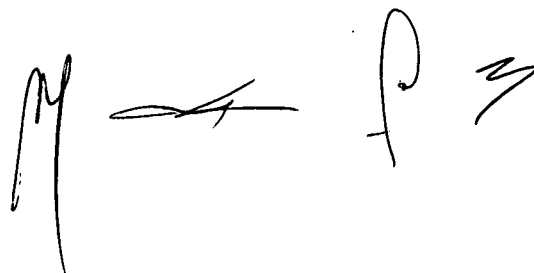
Que por su parte, de acuerdo con el artículo 3º del Texto Único Ordenado de la Ley Nº 28194, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado por Decreto Supremo Nº 150-2007-EF, las obligaciones que se cumplan mediante el pago de sumas de dinero por el monto señalado en su artículo 4º, sustituido por Decreto Legislativo Nº 975, deberán efectuarse utilizando los medios de pago referidos en el artículo 5º aun cuando se cancelen mediante pagos parciales menores a tales montos.

Que conforme al artículo 4º de la citada ley, modificado por Decreto Legislativo Nº 975, aplicable al caso de autos, el monto a partir del cual se debe utilizar medios de pago es de tres mil quinientos soles (S/ 3 500,00) o mil dólares americanos (US\$ 1 000,00), y conforme con el artículo 5º, los medios de pago a través de empresas del Sistema Financiero que se utilizarán en los supuestos contemplados en el artículo 3º son los siguientes: a) Depósitos en cuentas; b) Giros; c) Transferencias de fondos; d) Órdenes de pago; e) Tarjetas de débito expedidas en el país; f) Tarjetas de crédito expedidas en el país; y, g) Cheques con la cláusula de "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otra equivalente, emitidos al amparo del artículo 190º de la Ley de Títulos Valores.

Que el artículo 8º de la referida norma dispone que para fines tributarios, los pagos que se realicen sin utilizar los mencionados medios de pago no darán derecho a deducir gasto, costos o créditos, a efectuar compensaciones ni a solicitar devoluciones de tributos, saldos a favor, reintegros tributarios, recuperación anticipada, restitución de derechos arancelarios, y en el caso de gastos y/o costos que se hubieran deducido en cumplimiento del criterio de lo devengado de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta, la verificación del medio de pago utilizado se debe realizar cuando se efectúe el pago correspondiente a la operación que genera la obligación.

Que de acuerdo con las normas glosadas, para efecto tributario los pagos que se efectúen sin utilizar medios de pago cuando se esté obligado a ello, no darán derecho a deducir gasto respecto del Impuesto a la Renta.

Que en el presente caso, se aprecia que la recurrente anotó en el Registro de Compras del mes de julio de 2010 (foja 1260), la Factura Nº 001-781 de 6 de junio de 2010, que fue emitida por el importe de S/ 25 724,00, esto es, por un importe superior a US\$ 1,500.00 ó S/ 5 000,00, por lo que existía la obligación de utilizar alguno de los medios de pago previstos por la Ley Nº 28194. Asimismo, en el detalle de Cuentas por Pagar Diversas - Terceros (2010) de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 (foja 832), no se aprecia que la citada factura se encuentre pendiente de pago por parte de la

 26



# Tribunal Fiscal

N° 07857-5-2019

recurrente. Asimismo, no se aprecia en autos que la recurrente hubiese adjuntado copia del citado comprobante de pago.

Que de la documentación que obra en el expediente, se verifica que la recurrente no cumplió con adjuntar el comprobante de pago observado a efecto de verificar si el servicio o bien adquirido mediante el mismo se encontraba vinculado al mantenimiento y/o generación de la fuente productora de renta, ni la documentación sustentatoria del mismo, esto es, no se acreditó la causalidad del gasto; asimismo, la recurrente no cumplió con acreditar la utilización de medios de pago para la cancelación del referido comprobante de pago, de acuerdo a lo exigido por las normas citadas; en ese sentido, el importe que figuraba en el comprobante de pago observado, no puede ser considerado a efecto de establecer el gasto para efecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, por lo que el reparo realizado por la Administración se encuentra arreglado a ley; y en consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede la acotación al gasto respecto de la Factura N° 001-781 al ser evidente la necesidad del gasto, no debiendo interpretarse el principio de causalidad en forma restrictiva, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, la recurrente no cumplió con adjuntar el comprobante de pago observado por lo que no podía verificarse si el gasto que contenía cumplía con el principio de causalidad, asimismo, no acreditó la cancelación del referido comprobante de pago mediante algún medio de pago señalado en la Ley N° 28194 a pesar de estar obligada a ello.

## Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° (fojas 1692 y 1693), fue girada por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta del mes de mayo de 2010 por el importe de S/ 2 102 582, 00 que equivale el 4,1% del reparo por recalificación económica de venta gravada de embarcación pesquera por S/ 51 282 000,00.

Que mediante el Punto 2 del Anexo N° 01 al Resultado de Requerimiento N° (foja 1539), la Administración comunicó a la recurrente que el verdadero hecho imponible determinado (suma gravada por el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría), al significar una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, correspondía gravarlo con el impuesto a los dividendos, según lo establecido en el inciso g) del artículo 24°-A de la Ley del Impuesto a la Renta; agregando que el Reglamento aclara que la tasa adicional a la que se refiere el artículo 55° de la Ley, procede independientemente de los resultados de ejercicio incluso en los supuestos de pérdida tributaria arrastrable, por lo que al no haber contabilizado la empresa como ingreso gravado el monto de S/ 51 282 000,00 (US\$ 18 000 000,00), por la venta del bien de capital de la recurrente correspondía a uno de disposición indirecta de renta, más aún cuando el monto ascendente a US\$ 1 407 000,00 registrado por la empresa como ingreso en sus cuentas bancarias al 7 de mayo de 2010, fue contabilizado como préstamo de parte de su accionista, y no como ingresos propios, por lo que este monto correspondía a una parte del monto total que fuera dispuesto, según detalle:

Periodo	Base Imponible	Tasa Adicional	Tributo Insoluto
2010-05	51 282 000,00	4,1%	2 102 582,00

Que asimismo, mediante Punto A del Anexo N° 01 al Requerimiento N° (foja 1483), la Administración al amparo del artículo 75° del Código Tributario, comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización de autos, entre otros, respecto del reparo

27



# Tribunal Fiscal

N° 07857-5-2019

por los gastos relacionados a la escisión, por S/ 2 102 562,00, conforme a lo expuesto en el punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado de Requerimiento N°

Que la recurrente en respuesta a lo solicitado, el 18 de diciembre de 2017 presentó un escrito (fojas 793 a 799), señalando que la decisión de realizar la transferencia del 100% de acciones a Deep Sea Fishing S.A.C. correspondía al ámbito de la voluntad de los accionistas en el ejercicio de su derecho a contratar, y que dicha decisión la tomó debido a las reiteradas y constantes amenazas contra su vida y la de su familia, adjuntado documentación que demostrarían la relación conflictiva con Joaquín Ricardo Ocampo Bernalles contra él y su familia y además contra el sector de pesca.

Que en el Punto A del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° (fojas 1477 a 1479), la Administración dejó constancia que la recurrente no presentó información y documentación que sustentara los reparos efectuados y detallados, entre otro, en el Punto 2 del Resultado del Requerimiento N° sobre la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta.

Que según el inciso g) del artículo 24°-A de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, para efectos del Impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, toda suma o entrega en especie que al practicarse la fiscalización respectiva, resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados, siendo que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55° de esta Ley.

Que el artículo 55° de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 945, establece que el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del 30% sobre su renta neta, asimismo, que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4.1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A.

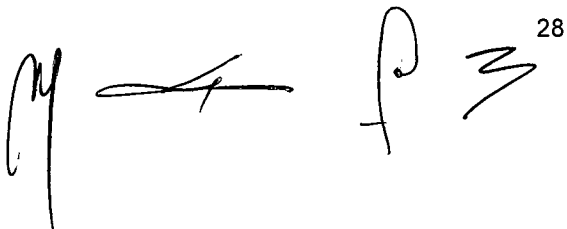
Que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes, el reparo por calificación económica por venta gravada de la embarcación pesquera Neptuno se encuentra arreglado a ley, por lo que se ha configurado el supuesto establecido en el inciso g) del artículo 24° de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que resulta arreglado a ley aplicar la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, sin embargo, el reparo por recalificación económica de venta gravada de la embarcación pesquera "Neptuno" asciende a S/ 47 273 427,00<sup>20</sup>, por lo que procede aplicar la citada tasa adicional sobre dicho importe, en ese sentido corresponde revocar la resolución apelada, en este extremo a efecto que la Administración reliquide el valor de acuerdo a lo señalado en la presente resolución.

Que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede la acotación referida a la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta, puesto que de acuerdo al análisis realizado en esta instancia se ha determinado que la recurrente obtuvo ingresos no declarados por la venta omitida de la embarcación pesquera Neptuno por recalificación económica, por lo que resulta de aplicación la citada tasa adicional.

## Resolución de Multa N°

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1689 y 1690), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 de artículo 178° del Código Tributario respecto de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.

<sup>20</sup> Reparos que en total asciende a S/ 47 273 427,00 debido a que al ingreso ascendente a S/ 51 282 000,00 (valor de embarcación), se le dedujo el costo computable del bien por el importe de S/ 4 008 573,00 (foja 1542).

 28



# Tribunal Fiscal

N° 07857-5-2019

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

Que la Resolución de Multa N° (fojas 1689 y 1690), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, y se encuentra vinculada a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, como consecuencia, de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° la cual ha sido confirmada, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento; en consecuencia, procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no procede la infracción materia de análisis, cabe indicar que de acuerdo a lo señalado en los considerandos precedentes se ha concluido que los reparos contenidos en la Resolución de Determinación N° se encuentran arreglados a ley, por lo que ha quedado acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del referido código al haberse verificado que declaró cifras o datos falsos en su declaración jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010 que influyeron en la determinación de su obligación tributaria del referido tributo y ejercicio.

## Resolución de Multa N°

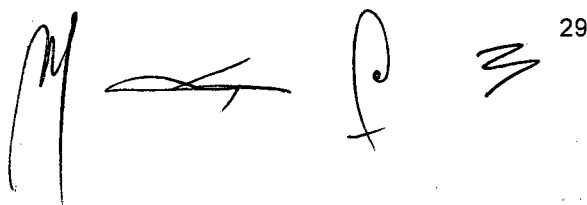
Que la Resolución de Multa N° (foja 1691), fue emitida por la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario, esto es, por llevar con atraso mayor al permitido sus libros y registros, habiéndole aplicado la rebaja del 80% por subsanación voluntaria sin pago.

Que de conformidad con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente en la fecha de la comisión de la infracción, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, registrando las actividades u operaciones que se vinculen con la tributación conforme con lo establecido en las normas pertinentes.

Que el artículo 165° del referido código, establece que la infracción se determina de manera objetiva, presumiéndose en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores.

Que el numeral 5 del artículo 175° del citado código, señala que constituye infracción llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes, los libros de contabilidad u otros libros o registros exigidos por las leyes, reglamentos o por resolución de superintendencia de la SUNAT, que se vinculen con la tributación.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del anotado código, la citada infracción se encuentra sancionada con una multa equivalente al 0.3% de los IN para contribuyentes que perciban

 29



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

rentas de tercera categoría del Impuesto a la Renta<sup>21</sup> y, conforme con la Nota 11 de la referida tabla, cuando la sanción aplicada se calcule en función a los IN anuales no podrá ser menor a diez por ciento (10%) de la UIT ni mayor a 12 UIT.

Que inciso b) del artículo 180° del referido código, prescribe que las multas se podrán determinar en función a IN (total de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o ingresos netos o rentas netas comprendidos en un ejercicio gravable), siendo que para el caso de los deudores tributarios generadores de rentas de tercera categoría que se encuentren en el régimen general, se considerará la información contenida en los campos o casillas de la declaración jurada anual del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según corresponda, en las que se consignen los conceptos de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables de acuerdo a la Ley del Impuesto a la Renta, y si la comisión o detección de las infracciones ocurre antes de la presentación o vencimiento de la declaración jurada anual, la sanción se calculará en función a la declaración jurada anual del ejercicio precedente al anterior.

Que el Anexo II del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a infracciones del Código Tributario, aprobado por la Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, en lo referente a las infracciones contempladas en el numeral 5 del artículo 175°, prevé como criterios de gradualidad la subsanación<sup>22</sup> y/o el pago<sup>23</sup>, consistiendo la primera en poner al día los libros y registros que fueron detectados con atraso mayor al permitido por las normas correspondientes, pudiendo ser voluntaria, siempre que se subsane la infracción antes que surta efecto la notificación del requerimiento de fiscalización en el que se comunica al infractor que ha incurrido en infracción, caso en el cual corresponde una rebaja del 90% si va acompañada del pago y de 80% sino se efectúa el pago.

Que el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT, dispone que los libros y registros contables, así como los libros de actas, deben ser legalizados antes de su uso, incluso cuando estos últimos sean llevados en hojas sueltas, o continuas.

Que el artículo 8° de la referida resolución, en concordancia con su Anexo Nº 2, señalan los plazos de atraso máximo para llevar los libros y registros vinculados a asuntos tributarios, entre los que se encuentra el plazo de 3 meses en el caso de los Libros Diario, Mayor, Caja e Inventarios y Balances.

Que de acuerdo con los artículos 112° y 113° del Decreto Legislativo Nº 1049, Decreto Legislativo del Notariado, el Notario certifica la apertura de libros u hojas sueltas de actas, de contabilidad u otros que la ley señala, consistiendo la certificación notarial en una constancia puesta en la primera foja útil del libro o primera hoja suelta.

Que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 8665-3-2001, 13004-1-2009 y 14463-2-2010 la infracción consistente en llevar con atraso mayor al permitido por las normas vigentes los libros de contabilidad u otros libros o registros se configura al ser detectada por la Administración al revisar los libros y registros contables.

Que mediante Requerimiento Nº (fojas 1645 y 1646), la Administración solicitó a la recurrente la exhibición y/o presentación del Libro Mayor, entre otros, habiéndose dejado constancia en el resultado de dicho requerimiento, que la recurrente cumplió con lo solicitado, y que de la revisión de dicho libro se detectó que se llevaba con retraso, debido a que fue legalizado el 12 de noviembre de 2010 y

<sup>21</sup> Situación en la que se encontraba la recurrente, según su Comprobante de Información Registrada (fojas 1780 y 1781).

<sup>22</sup> El numeral 13.7. del artículo 13° de mencionado reglamento define a la subsanación como la regularización de la obligación incumplida en la forma y momento previsto en los anexos respectivos, la cual puede ser voluntaria o inducida.

<sup>23</sup> El numeral 13.5. del artículo 13° de dicho reglamento, define al pago como la cancelación total de la multa rebajada que corresponda según los anexos respectivos, más los intereses generados hasta el día en que se realice la cancelación.



# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

registraba operaciones desde el enero de 2010, por lo que incurrió en la infracción prevista en el numeral 5 del artículo 175° del Código Tributario.

Que según el reporte "Situación de los Libros y Registros Contables" (foja 1465), el Libro Mayor fue legalizado el 12 de noviembre de 2010 y contenía operaciones desde el 1 de enero de 2010, por lo que en el entendido que la legalización tuvo que haberse producido en la primera foja útil del citado libro y antes de su uso, es decir, cuando aún se encontraba en blanco, se encuentra acreditado que a la fecha de su legalización, esto es, al 12 de noviembre de 2010, la recurrente tenía anotadas las operaciones correspondientes a meses anteriores, lo que evidencia que fueron llevados con atraso según el plazo establecido en la Resolución de Superintendencia Nº 234-2006/SUNAT.

Que en consecuencia, al encontrarse acreditada la comisión de la infracción materia de autos y estando a que la recurrente cumplió con subsanarla al exhibir el Libro Mayor con el registro de operaciones al día, conforme lo indicado en el Resultado del Requerimiento Nº (foja 1641), corresponde confirmar la apelada en este extremo.

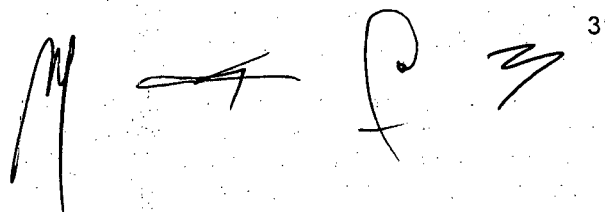
Que en cuanto al monto de la sanción impuesta, se observa que la resolución de multa impugnada, fue girada aplicando el porcentaje de 0,3% a los ingresos netos de la recurrente en el ejercicio 2009 (\$/ 5 547 863,00)<sup>24</sup>, así como aplicando una rebaja de 80% debido a que la recurrente subsanó la infracción en forma voluntaria sin el pago de la multa a la fecha de cierre Requerimiento Nº de conformidad con lo establecido en el Anexo II del Régimen de Gradualidad de Sanciones aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 063-2007/SUNAT, por lo que procede confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto a lo alegado por la recurrente el sentido que la motivación de la Administración no está acorde con el marco legal; cabe indicar que de la revisión de la Resolución de Multa Nº (foja 1691) y de la resolución apelada (fojas 1798 y 1799/reverso), se aprecia que, contrariamente a lo indicado por la recurrente, ambos actos se encuentran debidamente sustentados, haciendo mención de los fundamentos fácticos y jurídicos que motivan la infracción imputada y la respuesta a la reclamación respectiva, por lo que carece de argumento lo expuesto en tal extremo.

Que carece de sustento lo indicado por la recurrente sobre que la legalización es un hecho autónomo e independiente de la anotación con retraso, toda vez que un libro puede estar al día sin embargo puede ser legalizado con atraso, vulnerándose además del principio de tipicidad, la Norma VIII del Código Tributario; puesto que la recurrente para empezar a utilizar su Libro Mayor, era necesario que éste se encontrara legalizado y sin anotación alguna, esto es, en blanco, lo cual ocurrió con fecha posterior, de lo que se desprende que el mismo fue llevado con atraso mayor al permitido al haberse verificado que se había anotado operaciones por un periodo anterior a su fecha de legalización por un plazo mayor al permitido por ley.

Que en cuanto a lo solicitado por la recurrente con relación a que se suspenda todo procedimiento de cobranza coactiva respecto de la deuda materia de la presente impugnación; cabe señalar que no corresponde que dicha pretensión sea invocada en el procedimiento contencioso tributario, sino en el mismo procedimiento coactivo que se inicie, y en caso este no se siguiese conforme a ley, procede formular la queja prevista por el artículo 155° del Código Tributario.

<sup>24</sup> Monto según Casilla 461 de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de 2009 (foja 858/reverso) y cédula "Relación de otras multas formales de determinadas en la fiscalización (foja 1460).





# Tribunal Fiscal

Nº 07857-5-2019

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la sola presencia del representante de la Administración, según constancia de informe oral, que obra en autos (foja 2044) no obstante que la recurrente fue debidamente notificada (foja 2043).

Con los vocales Márquez Pacheco y Vásquez Rosales, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.

**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 20 de agosto de 2018, en el extremo referido a la Tasa Adicional del 4,1% contenida en la Resolución de Determinación N° debiendo la Administración proceder conforme con lo señalado en la presente resolución; y, **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

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

MARQUEZ PACHECO  
VOCAL PRESIDENTE

AMICO DE LAS CASAS  
VOCAL

VÁSQUEZ ROSALES  
VOCAL

Regalado Castillo  
Secretario Relator (e)  
AC/RC/ZL/jcs.